

Ökonomische Rekonstruktion der kriminellen und moralischen Willensbildung zur Steuerhinterziehung

Von der Mercator School of Management, Fakultät für Betriebswirtschaftslehre, der

Universität Duisburg-Essen

zur Erlangung des akademischen Grades

eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft (Dr. rer. oec.)

genehmigte Dissertation

von

Pasqual Roselt

aus

Duisburg

Referent: Prof. Dr. Breithecker, StB

Korreferentin: Prof. Dr. Köhler

Tag der mündlichen Prüfung: 27.09.2012

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	Maschinelles Lernen.....	27
Abbildung 2	Unterschiede zwischen Gier und Selbstinteresse	49
Abbildung 3	Zumessung der Tagessätze in ausgewählten OFD-Bezirken.....	97
Abbildung 4	Geschätzte und tatsächliche Anzahl verhängter Tagessätze	99
Abbildung 5	Zusammenfassung der spieltheoretischen Strategien.....	119
Abbildung 6	Zusammenfassung Pay-off moralischer Strategien in Normalform.....	129
Abbildung 7	Pay-offs natürliche Neigungen	130
Abbildung 8	Zusammenfassung effektiver Strategien	132
Abbildung 9	Bayes'sches fehlerfreies Monitoring.....	139
Abbildung 10	Grafische Herleitung der perfekten Bayes'schen Gleichgewichte.....	147
Abbildung 11	Das Vertrauensspiel in extensiver Form.....	152
Abbildung 12	Finanzsoziologische Interdependenzen	160
Abbildung 13	Fraud-Triangle.....	187

Inhaltsverzeichnis

ABBILDUNGSVERZEICHNIS	III
INHALTSVERZEICHNIS.....	V
1 EINLEITUNG.....	1
2 ÖKONOMISCHE „PATHOLOGIE“ EINER ANREIZBASIERTEN WILLENSBILDUNG ZUR STEUERHINTERZIEHUNG.....	7
2.1 BEGRÜNDUNG DER PATHOLOGIE EINER RATIONALEN STEUERHINTERZIEHUNG	7
2.2 ÖKONOMISCHE REKONSTRUKTION DER STEUERHINTERZIEHUNG	7
2.2.1 Aufbau des Tatbestandes der Steuerhinterziehung	7
2.2.2 Ökonomische Rekonstruktion des Täters einer Steuerhinterziehung.....	10
2.2.2.1 Täterbegriff <i>de jure</i>	10
2.2.2.2 Homo oeconomicus als tauglicher Täter.....	11
2.2.2.2.1 Herleitung eines positiven Verhaltensmodells.....	11
2.2.2.2.2 Herleitung des methodologischen Individualismus	12
2.2.2.2.3 Herleitung der Präferenzen und der Eigennützigkeit	12
2.2.2.2.4 Herleitung von rationalem Verhalten	14
2.2.2.2.5 Herleitung des Erwartungsnutzenansatzes.....	17
2.2.2.2.6 Herleitung der Entscheidung unter Unsicherheit.....	20
2.2.2.2.6.1 Herleitung der Entscheidung zur Steuerhinterziehung unter Unsicherheit	20
2.2.2.2.6.2 Herleitung einer revidierten Wahrscheinlichkeitseinschätzung	23
2.2.2.2.7 Begründung des Homo oeconomicus als tauglicher Täter.....	33
2.2.3 Ökonomische Rekonstruktion des objektiven Tatbestandes	33
2.2.3.1 Objektiver Tatbestand <i>de jure</i>	33
2.2.3.2 Ökonomische Rekonstruktion des objektiven Tatbestandes	36
2.2.4 Ökonomische Rekonstruktion der kausalen Erfolgszurechnung.....	40
2.2.4.1 Kausalität <i>de jure</i>	40
2.2.4.2 Ökonomische Rekonstruktion der kausalen Erfolgszurechnung.....	41
2.2.5 Ökonomische Rekonstruktion des subjektiven Tatbestands	43
2.2.5.1 Subjektiver Tatbestand <i>de jure</i>	43
2.2.5.2 Ökonomische Rekonstruktion des Vorsatzes rationaler Akteure	46
2.2.5.2.1 Problemstellung.....	46
2.2.5.2.2 Abgrenzung von Anreiz und Motiv	47
2.2.5.2.3 Ethische Dimension der Maximierung des Erwartungsnutzens.....	56
2.2.6 Rekonstruktion der Rechtswidrigkeit.....	60
2.2.6.1 Rechtswidrigkeit <i>de jure</i>	60
2.2.6.2 Rechtswidriges Handeln des Homo oeconomicus	60
2.2.7 Rekonstruktion der Schuld.....	60

Inhaltsverzeichnis

2.2.7.1	Schuld <i>de jure</i>	60
2.2.7.2	Schuldfähigkeit des Homo oeconomicus?	61
2.3	HYPOTHETISCHER EINSTIEG IN DIE STEUERHINTERZIEHUNG	65
2.3.1	Vorgehensweise	65
2.3.2	Antizipation der Rechtsfolgen der Steuerhinterziehung	66
2.3.2.1	Ökonomische Rekonstruktion des strafrechtlichen Tatablaus	66
2.3.2.1.1	Tatablauf <i>de jure</i>	66
2.3.2.1.2	Tatablauf im Lichte des hypothetischen Einstiegs in die Steuerhinterziehung	69
2.3.2.2	Ökonomische Rekonstruktion der strafrechtlichen Verjährung	69
2.3.2.2.1	Verjährung <i>de jure</i>	69
2.3.2.2.2	Verjährung im Lichte des hypothetischen Einstiegs in die Steuerhinterziehung	70
2.3.2.3	Ökonomische Rekonstruktion des Strafrahmens und der Strafzumessung	72
2.3.2.3.1	Übersicht über den Strafrahmen <i>de jure</i>	72
2.3.2.3.1.1	Allgemeiner Strafrahmen	72
2.3.2.3.1.2	Strafzumessungsprinzipien	75
2.3.2.3.1.3	Strafrechtliche Nebenfolgen	77
2.3.2.3.1.4	Verfahrenskosten nach StPO	77
2.3.2.3.2	Modelltheoretische Antizipation der strafrechtlichen Bestrafung	77
2.3.2.3.2.1	Grundmodell	77
2.3.2.3.2.2	Modifikation des Grundmodells	79
2.3.2.4	Übersicht über die steuerrechtliche Rechtsfolgen	81
2.3.2.4.1	Ökonomische Rekonstruktion der verlängerten Festsetzungsfrist	81
2.3.2.4.1.1	Verlängerte Festsetzungsfrist <i>de jure</i>	81
2.3.2.4.1.2	Modelltheoretische Berücksichtigung der verlängerten Festsetzungsfrist	81
2.3.2.4.2	Verzinsung nach § 235 AO	84
2.3.2.4.2.1	Verzinsung <i>de jure</i>	84
2.3.2.4.2.2	Berücksichtigung der Verzinsung im Hinterziehungskalkül	87
2.3.2.4.3	Ökonomische Rekonstruktion der Haftung nach § 71 AO	90
2.3.2.4.3.1	Haftung <i>de jure</i>	90
2.3.2.4.3.2	Haftung im hypothetischen Entscheidungskalkül	90
2.3.2.4.4	Weitere nicht abschließende steuerrechtliche Nebenfolgen	90
2.3.2.4.4.1	Weitere steuerrechtliche Nebenfolgenden <i>de jure</i>	90
2.3.2.4.4.2	Berücksichtigung weiterer steuerrechtlicher Nebenfolgen im Hinterziehungskalkül	91
2.3.3	Zusammenführung in ein hypothetisches Entscheidungskalkül	91
2.3.3.1	Steuerhinterziehung im Grundmodell	91
2.3.3.2	Ausgewählte Modifikationen des Grundmodells	95
2.3.3.2.1	Integration des Tagessatzsystems	95
2.3.3.2.2	Verzinsung nach § 235 AO	100
2.4	ZWISCHENERGEBNIS	101
3	ÖKONOMISCHE REKONSTRUKTION VON STEUERMORAL	106
3.1	BEGRIFFSBESTIMMUNG VON STEUERMORAL	106

Inhaltsverzeichnis

3.2	REKONSTRUKTION DER STEUERMORAL IM LICHT DER SPIELTHEORIE.....	109
3.2.1	Spieltheoretische Grundlagen	109
3.2.2	Steuerhinterziehung im Gefangenendilemma	113
3.2.2.1	Spieltheoretische Rekonstruktion nach Gottlieb	113
3.2.2.2	Aspekte der Dynamisierung des Gefangenendilemmas	120
3.2.2.3	Steuerehrliches Verhalten im Gefangenendilemma	125
3.2.2.3.1	Rekonstruktion der Moral im Gefangenendilemma nach Hegselmann	125
3.2.2.3.2	Moralische Transformation der Spielstruktur.....	128
3.2.3	Rekonstruktion von strategischem Verhalten	135
3.2.3.1	Problemstellung.....	135
3.2.3.2	Monitoring.....	136
3.2.3.2.1	Vorgehensweise	136
3.2.3.2.2	Modellbeschreibung	136
3.2.3.2.3	Fall 1: Fehlerfreies Monitoring.....	138
3.2.3.2.4	Fall 2: Imperfektes Monitoring - Kirstein Lösung.....	141
3.2.3.3	Rekonstruktion von Vertrauen.....	148
3.2.3.3.1	Vorüberlegungen.....	148
3.2.3.3.2	Modelltheoretische Erwägungen	151
3.2.3.3.2.1	Extensives Basisspiel.....	151
3.2.3.3.2.2	Veränderung der Spielstruktur.....	153
3.2.3.3.2.3	Dynamisierung der Vertrauensinteraktion	157
3.2.4	Zwischenergebnis	159
3.3	ARGUMENTATIONSANSÄTZE „AD-HOC“	160
3.3.1	Begründung des Argumentationsansatzes „ad hoc“	160
3.3.2	Installation eines steuermoralischen Gewissens	162
3.3.2.1	Begriffsbestimmung Internalisierung	162
3.3.2.2	Rolle der Emotionen.....	164
3.3.2.3	Modell der moralischen internen Sanktion	166
3.3.2.3.1	Modellbeschreibung	166
3.3.2.3.2	Begründet das Modell der internen Sanktion moralisches Handeln?.....	169
3.3.2.3.3	Ist eine rationale Begründung steuerethischer Normen möglich?.....	171
3.3.2.4	„Crowding out“ intrinsischer steuerethischer Motivation durch staatliches Handeln	173
3.3.2.4.1	Begriffsbestimmung des crowding out.....	173
3.3.2.4.2	Kurzstudie 1: „poll tax riots 1990“	174
3.3.2.4.3	Kurzstudie 2: „Steuerverweigerung aus Gewissensgründen“	175
3.3.2.4.4	Bewertung der Kurzstudien	177
3.3.3	Soziale Bewertung der Hinterziehung als Entscheidungsargument.....	178
3.3.3.1	Begriffsbestimmung „soziale Bewertung“	178
3.3.3.2	Antizipation von Stigmata sowie Zuspruch im Rahmen des Entscheidungskalküls	180
3.3.4	Zwischenergebnis	182

4	ERFASSUNG DER STEUERHINTERZIEHUNG IN EINEM FRAUD-	
	THEORETISCHEN ANSATZ.....	184
4.1	BEGRIFFSBESTIMMUNG VON TAX-FRAUD	184
4.2	ERKLÄRUNGSGEGENSTAND DES FRAUD-TRIANGLE	186
4.3	ERKLÄRUNGSGEGENSTAND EINES SPEZIFIZIERTEN TAX-FRAUD-TRIANGLE	190
4.3.1	Isomorphe Transformation.....	190
4.3.2	Grundzüge einer evolutionären Transformation	192
5	SCHLUSSBETRACHTUNG.....	198
	ANHANG	202
	ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	206
	SYMBOLVERZEICHNIS.....	210
	LITERATURVERZEICHNIS	214
	LOSEBLATTSAMMLUNGEN	243
	ENTSCHEIDUNGSREGISTER.....	246
	SONSTIGE QUELLEN.....	248
	ERKLÄRUNG AN EIDES STATT	250

1 Einleitung

In der vorliegenden Analyse geht es um die Rekonstruktion der Willensbildung zur Steuerhinterziehung. Unter der kriminellen Willensbildung wird gemeinhin das „zielgerichtete, für die unmittelbare Verbrechensdurchführung notwendige Täterverhalten“¹ verstanden. Die kriminelle Entscheidungsfindung ist unstreitig ein komplexer Prozess und beschäftigt sich stets mit der Frage, welche Faktoren eine bestimmte Entscheidung beeinflussen und welche nicht. Steuerhinterziehung ist ein zeitloses² empirisches Phänomen und ist sowohl mit gravierenden Konsequenzen³ für den Staatshaushalt als auch für den Täter bei Aufdeckung seiner Straftat verbunden. Die vorliegende Analyse nähert sich der Erforschung ihrer Ursachen mit dem Instrumentarium der ökonomischen Theorie. Im Kern konzentriert sich die Arbeit auf die grundlegenden Anwendungsmöglichkeiten und Grenzen des Homo-oeconomicus-Modells, welches - im Sinne der ökonomischen Analyse des Rechts - auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung angewandt wird. Diese Analyse erfolgt im Rahmen des 2. Kapitels. Um die Willensbeziehung des rationalen Steuerhinterziehers zum Tatbestand analysieren zu können, bedarf es zunächst der Lösung notwendiger „Rekonstruktionsaufgaben“⁴. Derartige Rekonstruktionsprobleme entstehen dadurch, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung in § 370 AO juristisch definiert ist. Dies macht einerseits eine Ausei-

¹ Hoffmann, J./Musolff, C. (2000): S. 168.

² Bereits in den Evangelien lassen sich Spuren der Problematik der Durchsetzung belegen: „[...] Ist's recht, daß man dem Kaiser Zins gebe, oder nicht? Sollen wir ihn geben, oder nicht geben? [Jesus] aber merkte ihre Heuchelei, und sprach zu ihnen: Was versucht ihr mich? [...] So gebet dem Kaiser, was des Kaisers ist, und Gott, was Gottes ist.“ *Mk 12,13-17*. Siehe die Ausführungen von Kaiser zu der Errichtung des Steuer- und Zollwesens der merowingischen Könige bei ihrem Herrschaftsantritt in Gallien. Vgl. Kaiser, R. (1980): S. 1-17. Kaiser stellt heraus, dass die Merowinger im 6. Jahrhundert im Wesentlichen das römische Steuer- und Zollsystem übernommen haben. Vgl. Dahn, F. (1893): S. 345. Auch behielten die Merowinger die doppelte Form der Steuerleistung bei, die Steuerschuld in Naturalien und Geld zu begleichen. Der Steuererhebung lag das römische Territorialitätsprinzip zugrunde, um eine Doppelbesteuerung zu verhindern. Für die Grundsteuer war die Lage des Grundstückes und nicht der Wohnsitz des Besitzes bedeutend. So ist es historisch belegt, dass es zu einer Flucht der Steuerpflichtigen in andere regna kam. Vgl. Kaiser, R. (1980): S. 5. So ergab sich die Höhe der Steuersumme wie zur Zeit der römischen Herrschaft aus der Zahl der in der Steuerrolle eingetragenen Steuerpflichtigen („tributarii“). Hierbei wurde zwischen der menschlichen Arbeitskraft und der Bodenertragsteuer unterschieden. Kaiser führt an, dass diese beiden Steuerarten zu festen Belastungen erstarrten und Chlothar II. unter dem Druck erheblichen Steuerwiderstandes gezwungen wurde, diese Steuern abzuschaffen. Vgl. Kaiser, R. (1980): S. 7.

³ Vgl. z.B. die Ergebnisse der Betriebsprüfungen des Jahres 2010, *BMF* (2011b): S. 60-64, sowie die Ergebnisse der Zollbilanz im Rahmen aufgedeckter Straftaten in Zusammenhang mit Schwarzarbeit, Schmuggel, Markenpiraterie, *BMF* (2011a): S. 61-67, ferner die Steuermehrergebnisse der Steuerfahndung im Jahr 2009, *BMF* (2010): S. 41-45. Vgl. aber auch die Ergebnisse über das Ausmaß an hinterzogener Umsatzsteuer durch verschiedenartige Betrugsdelikte im Rahmen von innergemeinschaftlichem Karussellbetrug, Kettenbetrug im Baugewerbe, Insolvenzen usw., *Bundesrechnungshof* (2004): S. 4-13, sowie *IFO* (2004): S. 2-3.

⁴ Heggemann, R. (1988): S. 10. Heggemann hält die Methode der Rekonstruktion insbesondere bei interdisziplinären Forschungsansätzen für erforderlich.

nandersetzung mit dem ökonomischen Verhaltensmodell, aber auch andererseits ein grundlegendes Verständnis für den Tatbestand de jure erforderlich. Durch die ökonomische Rekonstruktion der abstrakten Beschreibung des gesetzlichen Tatbestandbestands der Steuerhinterziehung wird somit bestimmt, welches Handeln des Homo oeconomicus als strafbar zu bewerten ist.⁵ Das Verhalten des steuerpflichtigen Homo oeconomicus wird immer dann tatbestandsmäßig, wenn dessen Verhalten der „deliktstypischen“⁶ Beschreibung eines gesetzlichen Tatbestands entspricht. Der Erfolgsunwert, der die Bestrafung des Geschehenen bestimmt, setzt voraus, dass „tat- und täterbezogene Merkmale“⁷ zusammengeführt werden. Hierbei sind „Handlungswille und Handlungserfolg [...] untrennbar“⁸, da eine Rechtsordnung „sozialschädliche Erfolge“⁹ verhindern und beim „Verwirklichungswillen“¹⁰ des Täters Einfluss nehmen möchte. Dies macht eine ökonomische Rekonstruktion in einem „dreistufigen“¹¹ Deliktsaufbau - Tatbestandsmäßigkeit, Rechtswidrigkeit und Schuld - notwendig. Tritt der Tatbestandserfolg im Rahmen der Steuerhinterziehung ein, so ist regelmäßig dessen Realisation auf das Verhalten des Täters zurückzuführen.¹² Das bedeutet, dass der Verwirklichungswille und das Wissen die Elemente des objektiven Tatbestands umfassen.¹³ Die Bezugspunkte des Vorsatzes lassen sich demzufolge in dem tatbestandlichen Erfolg, in der Tathandlung sowie in dem kausalen Verhältnis aus Tathandlung und tatbestandlichem Erfolg erblicken.¹⁴ Dies macht eine ökonomische Rekonstruktion der Kausalität von Handlung bzw. Unterlassen und tatbestandsmäßigem Erfolg notwendig. Regelmäßig indiziert die Verwirklichung eines (Gesamt-) Tatbestands Rechtswidrigkeit, die aber im Rahmen dieser Analyse nicht problematisiert wird.¹⁵ Zuletzt bedarf es aber auch einer Rekonstruktion der individuellen Schuld des steuerpflichtigen Homo oeconomicus. Dieser Aspekt klärt, ob ein rationaler Akteur die Einsicht hat, Unrecht getan zu haben, und ob er „alle seine Erkenntniskräfte und sittlichen Wertvorstellungen“¹⁶ eingesetzt hat.¹⁷ Insbesondere dieser Aspekt bringt die zutage

⁵ Vgl. Tröndle, H./Fischer, T. (2004b): Rz. 6.

⁶ Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 115.

⁷ Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 116.

⁸ Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 140.

⁹ Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 140.

¹⁰ Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 140.

¹¹ Dumke, W. (2011): Rz. 132.

¹² Vgl. Dürrer, R. (2010): S. 50.

¹³ Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 231.

¹⁴ Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 249.

¹⁵ Vgl. Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 121.

¹⁶ Tröndle, H./Fischer, T. (2004d): Rz. 7.

¹⁷ Vgl. Tröndle, H./Fischer, T. (2004d): Rz. 2.

gebrachten Ergebnisse opportunistisch-rationalen Verhaltens in einen normativen Kontext. Dieses Problem stellt sich dadurch ein, weil dem steuerpflichtigen Homo oeconomicus rationales, nicht aber moralisches Verhalten unterstellt wird. Ohne diese Betrachtung könnte eine Analyse, die sich als Pathologie versteht und zeigen möchte, dass die logische Ableitung rationalen Verhaltens normativ unerwünschte Ableitungen mit sich bringen kann, diesen inakzeptablen Zustand nicht oder nur unzureichend erfassen kann. Das in diesem Zusammenhang verwendete Adjektiv „pathologisch“ im Rahmen der Analyse des 2. Kapitels weist darauf hin, dass nicht nur der Erklärungsgegenstand etwas sozial unerwünschtes ist, sondern dass das zugrunde gelegte Homo oeconomicus-Modell als Methode Unzulänglichkeiten und Grenzen in seiner Erklärungskraft aufzeigt. Das rekonstruierte tatbestandliche pathologische Verhalten soll sodann im Rahmen eines hypothetischen Einstiegs in die Steuerhinterziehung mithilfe des Standardmodells¹⁸ von Allingham/Sandmo gezeigt werden, das eine Steuerhinterziehung als rationales Verhalten analysiert. Hierbei stellt sich das Problem einer adäquaten Transformation der Komplexität von straf- und steuerrechtlichen Vorschriften. Zudem stellt sich das Problem der Rechtsunsicherheit durch eine hohe Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts¹⁹ ein, die eine ökonomische Rekonstruktion erschwert.

Die Darstellung des Homo oeconomicus bringt insofern erste Hinweise, warum die Empirie ein Ausmaß der Steuerhinterziehung nicht feststellen kann, das von der neoklassischen Theorie postuliert wird. Obwohl die neoklassische Analyse plausible Ergebnisse offenbart, vermag weder die Empirie noch die experimentelle Forschung die Prognosen über das Ausmaß der Hinterziehung stützen, was die Untersuchungen im Auftrag des BMF bestätigt.²⁰ So stellt sich die Frage, was die Steuerhinterziehung bestimmt? Diese Frage lässt sich entsprechend der neoklassischen Verhaltenshypothese genau umgekehrt formulieren: „Why do people pay taxes?“²¹ Diese Fragestellung soll im Rahmen des 3. Kapitels untersucht werden. Dieses empirische Phänomen ist in der Literatur längst unter dem Begriff des „Steuerzahlerrätsels“²² Gegenstand der Forschung. Das Steuerzahlerrätsel darf insofern auch als wesentlicher Impuls dieser Arbeit verstanden werden, sich mit den grundlegenden Anwendungsmöglichkeiten und Grenzen der rationalen Wahltheorie zu beschäftigen. Die Analyse zeigt im Rahmen des 3. Kapitels zwei Möglichkeiten auf, steuermoralisches Verhalten zu begründen. Die erste Möglichkeit sieht eine Änderung des Bezugsrahmens dieser hochselektiven Fragestellung vor, indem die Steuerhinterziehung in einen spieltheoretischen Kontext gebracht wird. Die Analyse berücksichtigt das strategische Verhalten anderer Akteure, wie beispielsweise das anderer Steuerpflichtiger und der Finanzbehörde, zunächst im

¹⁸ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 323-338.

¹⁹ Vgl. u.a. Breithacker, V./Schmiel, U. (2003): S. 311, Seibold, S. (2002): S. 138.

²⁰ Vgl. Körner, M./Strotmann H. (2006): S. 10.

²¹ Alm, J./McClelland, G. H./Schulz, W. D. (1992): S. 21.

²² Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 7.

Rahmen des Gefangenendilemmas. Das Problem einer Steuerhinterziehung wird hierbei in einen sozialen Kontext gebracht. Das bedeutet, dass sich das Ergebnis dieser strategischen Entscheidungssituation zur Steuerhinterziehung als Summe von interdependenten Wahlakten mehrerer rationaler Entscheidungsträger einstellen wird. Die Akteure sind deshalb rational, weil sie ausschließlich rationale Strategien wählen und über „allgemeines Wissen“²³ verfügen. Allgemeines Wissen bedeutet, dass alle Spieler sich wechselseitig über individuell dominante Strategien ihrer Gegenspieler bewusst sind. Ausgangspunkt für die Überwindung des sozialen Dilemmas ist das gemeinsame Wissen um die kollektive Beeinträchtigung individuell opportunistischen Verhaltens. Die Analyse geht dabei der Frage nach, ob z.B. eine Änderung des zeitlich-dynamischen Bezugsrahmens oder eine ethische Rekonstruktion der Handlungsmaxime das Verhalten von Spielern verändern und somit steuerehrliches – moralisches – Verhalten begründen kann. Der Schwerpunkt dieser Analyse liegt dabei auf der Interaktion zwischen den steuerpflichtigen Spielern. Strategisches Verhalten kann aber auch als strategische Unsicherheit in dem Verhältnis zwischen Finanzbehörde und Steuerhinterzieher spieltheoretisch analysiert werden. Hierbei nehmen beide Parteien wechselseitig eine Einschätzung zu ihrer strategischen Ausrichtung vor und passen daraufhin ihre Reaktionsparameter endogen an. Die Analyse untersucht dabei die Bedingungen und Vorraussetzungen für steuermoralisches Verhalten im Rahmen von Monitoringspielen und untersucht im Anschluss daran die Möglichkeit zur Entfaltung von Vertrauen zwischen beiden Parteien.

Der in Zusammenhang mit dem Steuerzahlerrätsel verwendete Begriff der Steuermoral unterstellt, dass zwischen moralischem Verhalten einerseits und der Besteuerung andererseits ein innerer Zusammenhang besteht.²⁴ Hierbei wird deutlich, dass die rationale Entscheidung normativer Fragen (Soll ich die Steuer hinterziehen?) zunächst logisch unabhängig von der Interpretation der Bedeutung der Antworten (Du sollst nicht die Steuer hinterziehen!) ist: So sieht man leicht, dass die Form rationaler Entscheidungen von normativen Fragen in einer logischen Ableitung eines normativen Satzes aus Prämissen²⁵ besteht. Zwar können logische Ableitungen von normativen Sätzen inakzeptabel sein, weil keine akzeptablen Prämissen gefunden werden, die eine für akzeptabel gehaltene Konklusion logisch implizieren. Allerdings können logische Ableitungen auch trivial sein, weil für jede Konklusion eine Prämisse gefunden werden kann. Diese triviale Lösung kann erreicht werden, indem das Konstruktionsschema der rationalen Akteure „ad hoc“²⁶ beliebig adjustiert wird, was als zweite Möglichkeit im Rahmen

²³ Wiese, H. (2002): S. 126.

²⁴ Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 8.

²⁵ Diese Prämissen geben Auskunft über 1) die Menge der Alternativen und 2) der spezifischen Umstände, 3) der Konsequenzen, 4) der Wahrscheinlichkeitsverteilung, 5) der Nutzenäquivalente der Konsequenzen, sowie einerseits 6) eine Entscheidungsregel wie beispielsweise die bayes'sche Regel und 7) eine Regel, die eine Implikation erlaubt. Vgl. Köhler, W. R. (1979): S. 195.

²⁶ Becker, G./Stigler, J. (1977): S. 89.

des 3. Kapitels in Betracht gezogen wird. Die rationalen Akteure erhalten steuermoralisches Gewissen, Gefühle und imitieren das Verhalten ihrer sozialen Wirklichkeit. Allerdings kann diese Vorgehensweise als ein willkürlicher Eingriff in das Konstruktionschema des rationalen Akteurs aufgefasst werden. Inwiefern die dabei ad hoc zutage kommenden Ergebnisse empirisch gehaltvoll sind, ist allerdings fraglich.

Im Rahmen der vorliegenden Analyse begründet sich der Prozess der Willensbildung zur Steuerhinterziehung auf dem pathologischen Anreiz und der inneren Einstellung als steuermoralische Disposition. Beide Dimensionen begründen somit eine hypothetische Erwartung im „Schatten der Zukunft“²⁷. Eine Aussage darüber, ob tatsächlich Steuern ex ante hinterzogen werden oder ex post hinterzogen wurden, ist nicht möglich. Diejenige Dimension, die Elffers als „Being Able“²⁸ bezeichnet hat, markiert die Handlungsmöglichkeit des rationalen Akteurs, seine gedankliche Wirklichkeit umzusetzen. Im 4. Kapitel wird eine Integration dieser drei Dimensionen im Rahmen eines spezifizierten Fraud-Triangle vorgenommen.

²⁷ Baurmann, M. (2000): S. 152.

²⁸ Elffers, H. (2000): S. 187.

2 Ökonomische „Pathologie“ einer anreizbasierten Willensbildung zur Steuerhinterziehung

2.1 Begründung der Pathologie einer rationalen Steuerhinterziehung

Der Terminus Pathologie entstammt der Medizin und bedeutet „Lehre vom Leiden“²⁹. Die Tätigkeiten im Rahmen einer pathologischen Untersuchung haben eine intensive Auseinandersetzung mit „Krankheiten, deren Entstehungsursachen und Symptomen“³⁰ zum Gegenstand. Da sich die Ökonomie nachweislich nicht mit biologischen Krankheiten beschäftigt, ist die Verwendung dieses fachfremden Terminus erläuterungsbedürftig. Hierbei lässt sich die Verwendung des Begriffs der Pathologie in diesem Zusammenhang aus der Argumentation heraus rechtfertigen, da eine vollendete Steuerhinterziehung als strafbares sozialetisches Unrecht unerwünscht ist. Das Erfassen und Analysieren der Ursachen, der Entstehungsgründe und Auswirkungen eines sozial unerwünschten Verhaltens wie der Steuerhinterziehung wird somit mit dem Begriff des Krankheitsbilds gleichgesetzt und bekommt einen programmatischen Charakter. Auch möchte die ökonomische Pathologie die Unzulänglichkeiten und Grenzen des Homo oeconomicus-Modells aufzeigen. So lässt sich eine Steuerhinterziehung rationaler Akteure auf durchgängig opportunistisches Verhalten zurückführen, was sowohl auf eine positive als auch auf eine normative Dimension der Entscheidungsfindung hinweist: Der Homo oeconomicus trifft mit der Wahl einer Steuerhinterziehung eine Reihe von (Wert-)Entscheidungen, die den Markt als sozialen Raum indizieren. Allerdings basiert die Existenzberechtigung dieses rationalen Akteurs in keiner Weise auf „dem kantischen Gedanken der Begabung mit innerer Freiheit, sondern nur [...] [auf] der Fähigkeit zu[r] rationale[n] Verfolgung eigener Präferenzen.“³¹

2.2 Ökonomische Rekonstruktion der Steuerhinterziehung

2.2.1 Aufbau des Tatbestandes der Steuerhinterziehung

Nach h.M.³² benennt § 370 AO den zentralen Tatbestand, auf den sich eingeleitete Steuerstraßverfahren stützen.³³ Deshalb ist es zweckmäßig, die Tatbestandsmerkmale für die weitere Analyse zu übernehmen.³⁴ Bei dem Tatbestand der Steuerhinterziehung

²⁹ Moch, H. et al. (2008): S. 3.

³⁰ Moch, H. et al. (2008): S. 3.

³¹ Ackermann, T. (2007): S. 115.

³² Vgl. BGHSt (1996): S. 5, BGHSt (1995): S. 111, BGHSt (1990): S. 102.

³³ Vgl. Kürzinger, K. (2004a): Rz. 79, Mösbauer, H. (2000): S. 93.

³⁴ Hundsdoerfer weist zudem darauf hin, dass eine Übernahme der juristischen Definition sowohl Aussagen zu dem Hinterziehungsverhalten als auch Aussagen zu der Wirkung über ein Rechtssystem ermöglicht. Vgl. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 10.

handelt es sich um ein „Vermögensdelikt“³⁵, das als „Sonderstraftatbestand“³⁶ in Konkurrenz zu dem allgemeinen Betrugstatbestand gem. § 263 Abs. 1 StGB tritt.³⁷ Es besteht insoweit Einvernehmen, als dass § 370 AO im Verhältnis zum § 263 Abs. 1 StGB *lex specialis* ist und damit die Steuerhinterziehung dem Betrugstatbestand vorgeht.³⁸ Der BGH führt hierzu aus, dass es sich bei § 370 AO um eine „abschließende Sonderregelung“³⁹ handelt, die nach dem gesetzgeberischen Zweck den allgemeinen Betrugsstatbestand verdrängt⁴⁰, der auf die besondere Schutzbedürftigkeit des öffentlichen Interesses am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen abstellt.⁴¹

Die Literatur führt hierzu an, dass die Vorschrift des § 370 Abs. 1 AO als „Blankett-norm“⁴² ausgestaltet ist. Bei blankettartigen Tatbeständen werden die Tatbestandsmerkmale der „Ausfüllungsnormen in den Tatbestand der Strafnorm hineingelesen und konstituieren somit den Straftatbestand selbst“⁴³. Diese blankettartige Ausgestaltung ist dem Umstand geschuldet, dass die allgemeinen Steuerstrafvorschriften in der AO nicht sämtliche denktheoretischen Formen steuerdelinquenten Verhaltens hätten auf-führen können.⁴⁴ Insoweit ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung in doppelter Hin-sicht mit dem besonderen Steuerrecht verknüpft, da sich zum einen der Taterfolg⁴⁵

³⁵ *Webel, K.* (2008): S. 62.

³⁶ *Rolletschke, S.* (2005): Rz. 10, *Mösbauer, H.* (2000): S. 93.

³⁷ Vgl. *Rolletschke, S.* (2005): Rz. 10.

³⁸ Vgl. *Mösbauer, H.* (2000): S. 93. Allerdings bleibe eine Tateinheitliche Begehung mit Betrug zur Erlangung weiterer - außersteuerlicher - Vorteile davon unberührt. Vgl. *BGHSt* (1990): S. 101.

³⁹ *BGHSt* (1990): S. 102.

⁴⁰ Vgl. *BGHSt* (1990): S. 102.

⁴¹ Umstritten ist hingegen, was das von § 370 AO geschützte Rechtsgut ist. Vgl. *Stahlschmidt, M.* (2003): S. 9. Durchaus findet sich in der Literatur auch die Auffassung, dass § 370 AO „allein die positivrechtliche Ordnung des Steuerrechts [...]“ schützt und insoweit nicht die durch den Staat vorgegebenen Rechtsgüter. Dem § 370 AO mangelt es an einem „eigenständige[n], geschlosse-ne[n] Normenkonzept“, das „auf sozialpolitischen Bewertungen beruh[t]“. *Stahlschmidt, M.* (2003): S. 9. Insoweit bezwecke die Sanktion allein den Steuerehorsam der Steuerpflichtigen. Ebenso findet sich in der Literatur auch die Einschätzung, dass dem § 370 AO die formale Offenbarungspflicht des Steuerpflichtigen innewohnt. Vgl. *Stahlschmidt, M.* (2003): S. 9.

⁴² *Haas, P./Müller, U.* (2009): S. 43. Bei einer Blankettnorm sind die Art und der Umfang einer Stra-fe festgelegt.

⁴³ *Safferling, C. J. M.* (2008): S. 150.

⁴⁴ Vgl. *Seckel, C.* (1978): S. 43.

⁴⁵ Vgl. *Böse, M.* (2005): S. 491. § 370 AO ist ein Erfolgsdelikt und setzt als Taterfolg eine Vermö-gensverfügung voraus. Dieses Tatbestandsmerkmal ist von der Wissenschaft und Rechtsprechung entwickelt worden. Dies bedeutet, dass es zu einer Steuerverkürzung gekommen sein muss. Hin-sichtlich des Verkürzungserfolgs ist es unerheblich, ob die Steuer endgültig festgesetzt wurde, da in § 370 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 AO ausdrücklich geregelt ist, dass auch dann eine Steuerverkür-zung vorliegen kann, wenn die Steuerfestsetzung vorläufig gem. § 165 AO oder unter dem Vorbe-halt der Nachprüfung gem. § 164 AO steht.

nach den Anwendungen der Einzelsteuergesetze bestimmen lässt und zum anderen erst aus dem Einzelsteuergesetz deutlich wird, in welchem Umfang der Steuerpflichtige seiner Mitteilungspflicht über steuererhebliche Angaben zu genügen hätte.⁴⁶ Somit gelten diese Vorschriften auch für das Steuerstrafrecht.

Eine Steuerhinterziehung wird also in ihrer Gesamtheit als „tatbestandsmäßige, rechtswidrige und schuldhafte Handlung“⁴⁷ definiert.⁴⁸ Die Strafbarkeit setzt somit kumulativ voraus, dass erstens Tatbestandsmäßigkeit vorliegt, zweitens die Handlung⁴⁹ Rechtswidrigkeit⁵⁰ indiziert und drittens der Handelnde schuldhaft⁵¹ gehandelt⁵² haben muss.⁵³ Die Vollendung des Tatbestands der Steuerhinterziehung ist in § 370 Abs. 1 AO definiert. Hierin kommt zum Ausdruck, dass derjenige den Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht, der eine Tathandlung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO begeht, um dadurch gem. § 370 Abs. 1 und Abs. 4 Satz 1 und 2 AO Steuern zu verkürzen oder für sich oder andere nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen. Zwischen dem Taterfolg und der Tathandlung liegt ein kausaler Zusammenhang vor.⁵⁴

⁴⁶ Vgl. *Webel, K.* (2008): S. 62. So beurteilt sich beispielsweise die Frage, ob eine Steuer als taugliches Tatobjekt vorliegt, an der allgemeinen Begriffsdefinition des § 3 AO. Vgl. *Feltes, C./Gehm, M.* (2008): S. 19.

⁴⁷ *Wiese, J.* (2004a): Rz. 426; *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004b): Rz. 2.

⁴⁸ *Wiese* führt hierzu den Begriff eines „dreistufigen Verbrechensbegriffs“ an, *Wiese, J.* (2004a): Rz. 426; *Wiese, J.* (2004b): Rz. 462.

⁴⁹ Die Handlung beschreibt grundsätzlich ein reales menschliches Verhalten. Die Handlung ist so- dann tatbestandsmäßig, wenn sie den abstrakten Beschreibungen eines juristischen Denkschemas genügt. Das Handeln wird somit zur Tat und der handelnde Mensch wird zum Täter. Vgl. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004b): Rz. 2.

⁵⁰ Rechtswidrig ist eine Handlung, die den Tatbestand eines Strafgesetzes verwirklicht. Vgl. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004a): Rz. 27. *Wiese* führt aus, dass die Bewertung, ob die Handlung rechtswidrig ist, durch ein objektives Werturteil vollzogen wird. Sofern ein Rechtfertigungsgrund i.S.d. § 32 StGB gegeben ist, kann die Rechtswidrigkeit entfallen und damit auch die Strafbarkeit der Handlung. Vgl. *Wiese, J.* (2004b): Rz. 462. Allerdings ist die Bedeutung von Rechtfertigungsgründen im Bereich der Steuerhinterziehung nach Auffassung von *Wiese* nahezu bedeutungslos. Vgl. *Wiese, J.* (2004b): Rz. 463, aber auch *Wiese, J.* (2004b): Rz. 475, *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004b): Rz. 2.

⁵¹ Die Frage der Schuld ist eine „Bewertungsfrage über den Täter“. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004b): Rz. 2.

⁵² Handeln im strafrechtlichen Sinne ist ein Rechtsbegriff, der sowohl aktives Handeln als auch Un- terlassen umfasst. Vgl. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004b): Rz. 4.

⁵³ Vgl. *Wiese, J.* (2004a): Rz. 426.

⁵⁴ Vgl. *Webel, K.* (2008): S. 63; *Stahlschmidt, M.* (2003): S. 12.

Der strafbare Versuch⁵⁵ einer Steuerhinterziehung ist § 370 Abs. 2 i.V.m. §§ 22, 23 Abs. 1 StGB geregelt.⁵⁶ § 370 Abs. 3 AO regelt die besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung.⁵⁷

2.2.2 Ökonomische Rekonstruktion des Täters einer Steuerhinterziehung

2.2.2.1 Täterbegriff *de jure*

Als tauglicher Täter einer Steuerhinterziehung kommt ein „Jedermann“⁵⁸ in Betracht, dessen Täuschungshandlung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO unmittelbar oder mittelbar⁵⁹ zu der Tatbestandverwirklichung führt. Deshalb handelt es sich hier nicht um ein „[Sonderdelikt]“⁶⁰. In Betracht kommt somit nicht nur der Steuerpflichtige, sondern jeder Dritte.⁶¹ Sofern die Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch Unterlassung begangen wird, liegt hingegen ein Sonderdelikt vor, da die geschuldete Aufklärungspflicht pflichtwidrig durch den verletzt wurde, der zur Aufklärung steuerlich relevanter Sachverhalte verpflichtet gewesen wäre.⁶² Ist hingegen die Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO durch die Nichtverwendung von Steuerzeichen bewirkt worden, liegt ebenfalls ein Sonderdelikt vor, da nur derjenige als tauglicher Täter in Betracht kommen kann, dem die Pflicht zur Verwendung eines Steuerzeichens auferlegt worden ist.⁶³

⁵⁵ Es sollte nicht verkannt werden, dass, obschon der vollendete Taterfolg ausbleibt, stets der Versuch gem. § 370 Abs. 2 AO i.V.m. §§ 22, 23 StGB strafbar ist, vgl. *Webel, K.* (2008): S. 98

⁵⁶ Vgl. hierzu u.a. *Gast-deHaan, B.* (2006): Rz. 59, *Mösbauer, H.* (2000): S. 18. Vgl. *Seckel, C.* (1978): S. 43.

⁵⁷ Vgl. *Webel, K.* (2008): S. 62.

⁵⁸ *Hellmann, U.* (2011): Rz. 208, *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 2993, *Rolletschke, S.* (2005): Rz. 13. *Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler* sprechen deshalb von einem sogenannten „Jedermannndelikt“. *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 2993.

⁵⁹ Dies entspricht der Täterdefinition nach § 25 Abs. 1 und 2 StGB.

⁶⁰ *Hellmann, U.* (2011): Rz. 208, *Rolletschke, S.* (2005): Rz. 13. [Fett hervorgehoben im Original].

⁶¹ Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 208, *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 2993, *Rolletschke, S.* (2005): Rz. 13. Dies ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut „[...] wird bestraft, wer [...]“. *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 2993.

⁶² Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 210, *Rolletschke, S.* (2005): Rz. 14.

⁶³ Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 211.

2.2.2.2 Homo oeconomicus als tauglicher Täter

2.2.2.2.1 Herleitung eines positiven Verhaltensmodells

Der taugliche „Homo Oeconomicus [...] [ist eine] Ausnahmererscheinung in jeder Situation oder [ein] Jedermann in Ausnahmesituationen“⁶⁴. Tietzel sieht in dem steuerpflichtigen Homo oeconomicus die „Personifizierung der Annahmen individualistischen, eigeninteressierten, zielstrebigen und wohl informierten Handelns“⁶⁵. Kirchgässner zeigt, dass das spezifische Menschenbild durch zwei zentrale Annahmen, die Rationalitätsannahme und das Eigennutzaxiom, charakterisiert werden kann.⁶⁶

Der Homo oeconomicus wird in der Literatur als positives ökonomisches Verhaltensmodell beschrieben. Der Rückgriff auf ein solches positives Referenzmodell⁶⁷ entspricht der Lehre von Weber, der die Vermeidung von normativen, also wertenden Aussagen bei der Gewinnung oder Anwendung von Erkenntnissen postuliert.⁶⁸ Die Position Webers zur wissenschaftlichen Kritik an Werturteilen findet sich in seinem programmatischen Aufsatz „Die ‚Objektivität‘ sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis“⁶⁹ wieder. Darin resümiert Weber zur Werturteilsdiskussion prägnant: „Eine empirische Hypothese vermag niemanden zu lehren, was er lehren soll, sondern nur, was er kann und - unter Umständen - was er will“⁷⁰. Das Postulat der Werturteilsfreiheit bezieht sich mithin auf Werturteile innerhalb einer wissenschaftlichen Aussage.⁷¹ Trotzdem sind Werturteile nicht der wissenschaftlichen Diskussion entzogen. Insofern kann in einer wissenschaftlichen Analyse untersucht werden, welche Mittel zu einem vorgestellten Zweck geeignet sind und welche Konsequenzen die Anwendung der Mittel neben der Realisierung des Zweckes hätte.⁷² Die Wissenschaft hat dem Handelnden diese Kenntnisse zu verschaffen. Der Abwägungsprozess sollte dem Handelnden und nicht dem Wissenschaftler obliegen.⁷³

⁶⁴ Zintl, R. (1989).

⁶⁵ Tietzel, M. (1988): S. 39.

⁶⁶ Vgl. Kirchgässner, G. (2008): S. 10.

⁶⁷ Zum Begriff und der Unterscheidung normative und positive Modelle siehe ausführlich *Donges/Freytag* (2004): S. 38 f. sowie *Lohmann, K. R.* (1999): S. 113.

⁶⁸ Vgl. *Keuth, H.* (1989): S. 1-53.

⁶⁹ Vgl. *Weber, M.* (1904).

⁷⁰ *Weber, M.* (1904): S. 151.

⁷¹ Vgl. *Chmielewicz, K.* (1978): S. 292 f.

⁷² Vgl. *Keuth, H.* (1989): S. 15.

⁷³ Vgl. *Weber, M.* (1904): S. 149 ff.

2.2.2.2.2 Herleitung des methodologischen Individualismus

Der Ausgangspunkt jeglicher Überlegungen der ökonomischen Theorie ist das Individuum.⁷⁴ Der methodologische Ansatz zur Erklärung ökonomischen Verhaltens besagt, dass Individuen, nicht aber Kollektive handeln können, weil soziale Aggregate keine eigenständigen Präferenzen⁷⁵ haben, die von den Präferenzen der in ihnen handelnden Individuen unabhängig wären.⁷⁶ Kollektive Entscheidungen ergeben sich somit aus einer Aggregation der individuellen Entscheidungen.⁷⁷ Die Grundsatzentscheidung des methodologischen Individualismus ist für die Analyse eine fundamentale Annahme. So findet sich bei Kirsch eine prägnante Erklärung des methodologischen Individualismus wie folgt: „Gemeint ist, dass das Problem des gesellschaftlichen Zusammenlebens der Menschen von den einzelnen Individuen, nicht aber von der Gesellschaft als Ganzem her aufgerollt wird. Was in der Gesellschaft geschieht, passiert deshalb, weil einzelne Individuen in ihr fühlen, denken, reden und handeln“⁷⁸. Arrow führt zum individualistischen Paradigma aus, dass das Verhältnis des Individuums zur Gesellschaft ähnlich beschaffen sei wie das Verhältnis des Atoms zur Chemie.⁷⁹ Das einzelne Individuum wird somit zum Primat der Analyse insoweit, als dass angenommen wird, dass soziale Phänomene nur aus dem Wissen über Individuelles zu erklären seien.⁸⁰ Gesellschaftliche Phänomene sind daher das Produkt individueller Bedürfnisse sowie der daraus resultierenden Handlungen.⁸¹

2.2.2.2.3 Herleitung der Präferenzen und der Eigennützigkeit

Eine Entscheidungssituation, in der ökonomisches Verhalten untersucht wird, kann durch zwei wesentliche Elemente beschrieben werden: Zum einen durch ein individuelles Präferenzsystem und zum anderen durch die Menge der Handlungsoptionen.⁸² Da angenommen wurde, dass in der ökonomischen Analyse strikt zwischen den Restriktionen und den Präferenzen getrennt wird, stützen sich neoklassische Verhaltenserklä-

⁷⁴ Vgl. *Rolle, R.* (2005): S. 174. Hierbei werden ausschließlich dem Individuum die Bedürfnisse zugebilligt, nach deren Befriedigung es trachtet.

⁷⁵ Soziale interdependente Präferenzen sollen demnach nicht existieren. Das Verhalten soll über die individuelle Zielfunktion erklärt werden. Dies entspricht dem Grundgedanken, dass individuelles Verhalten die erklärende Variable ist, die andere abhängige Variablen erklären soll. Ein soziales makroökonomisches Phänomen ist damit die Summe individueller Handlungen. Vgl. *Rolle, R.* (2005): S. 174.

⁷⁶ Vgl. *McKenzie, R./Tullock, G.* (1984): S. 28.

⁷⁷ Vgl. *Kirchgässner, G.* (2008): S. 23.

⁷⁸ *Kirsch, G.* (2004): S. 23.

⁷⁹ Vgl. *Arrow, K. J.* (1994): S. 3.

⁸⁰ Vgl. *Lenk, H.* (1977): S. 34.

⁸¹ Vgl. *Rolle, R.* (2005): S. 174.

⁸² Vgl. *Kirchgässner, G.* (2008): S. 13.

rungen und -prognosen auf die Veränderung der Restriktionen, während die Präferenzen des Individuums als exogen und konstant gegeben sind.⁸³ Eindringlich sprechen sich Becker/Stigler in „De gustibus non est disputandum“ dagegen aus, Präferenzen als wandelbar darzustellen: „[...] both are there, will be there next year, too, and are the same to all men.“⁸⁴ Unter dem Begriff der Präferenzen ist die relative Bewertung von Handlungsalternativen im Hinblick auf ein intendiertes Ziel zu verstehen.⁸⁵ Mit dem Begriff der Handlungsrestriktionen wird der Tatsache Rechnung getragen, dass eine Entscheidung außer durch die Präferenzen auch durch äußere Umstände determiniert wird.⁸⁶

Hierbei unterscheidet die Theorie zwischen den formalen und den inhaltlichen Axiomen der Präferenztheorie. Die formalen Axiome beziehen sich auf die Eigenschaften der Präferenz-(Nutzen-)Funktion und die inhaltlichen Axiome beschreiben das, was von den Präferenzen erfasst wird.⁸⁷ Bezüglich eines widerspruchsfreien Präferenzsystems wird eine Präferenzordnung unterstellt, die vollständig und transitiv ist. Das bedeutet, dass der Homo oeconomicus bei zwei Handlungsalternativen die jeweils eine Alternative der anderen vorzieht und umgekehrt oder, dass er beiden Alternativen indifferent gegenübersteht. Die Rangordnung der gewählten Alternativen ist dabei eindeutig, widerspruchsfrei und transitiv im folgenden Sinne:⁸⁸ Wenn Alternative X der Alternative Y vorgezogen wird und Y der Alternative Z, dann wird sachlogisch Alternative X der Alternative Z vorgezogen. Insofern kann von einer transitiven Ordnung der Alternativen gesprochen werden.⁸⁹ Der Homo oeconomicus kann die ihm obliegenden Handlungsalternativen in einem widerspruchsfreien Präferenzsystem ordnen und sich anhand seiner Bewertung eigenständig für eine Alternative entscheiden.⁹⁰

Eigenständig bedeutet, dass das Individuum nur entsprechend seinen eigenen Präferenzen entscheidet und damit Nutzeninterdependenzen wie Altruismus, Neid oder Missgunst ausgeschlossen werden.⁹¹ Das bedeutet, dass die Nutzenfunktionen der Individuen unabhängig voneinander sind.⁹² Folgt man den Ausführungen von Rawls, so

⁸³ Vgl. Kirchgässner, G. (2008): S. 39, Tietzel, M. (1988): S. 41.

⁸⁴ Becker G./Stigler, G. J. (1977): S. 76.

⁸⁵ Vgl. Tietzel, M. (1988): S. 41.

⁸⁶ Vgl. Schmidtchen, D. (2000): S. 2.

⁸⁷ Vgl. Tietzel, M. (1988): S. 44.

⁸⁸ Vgl. Zundel, S. (1995): S. 41 ff.

⁸⁹ Vgl. Nida-Rümelin, J. (1995): S. 36-39.

⁹⁰ Vgl. Rawls, J. (1975): S. 166 f.

⁹¹ Vgl. Biesecker, A. (2003): S. 102.

⁹² Vgl. Retzmann, T. (2000): S. 79.

kann ein derartiges Verhalten als „gegenseitige desinteressierte Vernünftigkeit“⁹³ bezeichnet werden.⁹⁴ Wenn der Homo oeconomicus eigenständig, mithin unabhängig von seinem sozialen Umfeld seine Entscheidungen⁹⁵ fällt, so spricht Kirchgässner vom Eigennutzenaxiom.⁹⁶ Diese Sicht begründet nach Gauthier den Ansatz von Hobbes, der davon ausgeht, dass unterschiedliche Menschen unterschiedliche Interessen haben und von diesen unterschiedlichen Standpunkten aus somit unterschiedliche Entscheidungen am besten sind. Dementsprechend muss eine (moralische) Lösung für Konflikte den jeweiligen Selbstinteressen gerecht werden.⁹⁷ Insofern sollten strategische Entscheidungssituationen analysiert werden, bei denen sich das Ergebnis als Summe von interdependenten Wahlakten mehrerer Entscheidungsträger einstellt.⁹⁸ Dies ist Gegenstand der Spieltheorie.⁹⁹

2.2.2.2.4 Herleitung von rationalem Verhalten

Indem ein spezifisches Menschenbild in den Mittelpunkt der Analyse gestellt wird, wird auch eine Form von Vernunft als Rationalität definiert.¹⁰⁰ Allerdings ist zwischen der Rationalität und der Vernunft zu differenzieren. Vernunft lässt auf eine spezielle Fähigkeit des Individuums schließen, Wirklichkeit in ihren Zusammenhängen erfassen zu können. Unter der ökonomischen Rationalität wird gemeinhin ein zweckrationales Denken verstanden, das bei gegebenem Ziel unter Einbeziehung eines Kosten-Nutzen-Kalküls die Mittel zum Ziel optimiert.¹⁰¹ Es wird somit angenommen, dass sich Individuen regelmäßig rational verhalten.¹⁰² Jedoch soll die Rationalitätsannahme nicht als eine Maxime der normativen Entscheidungshypothese verstanden werden, sondern als eine empirische Hypothese.¹⁰³

⁹³ Rawls, J. (1975): S. 168.

⁹⁴ So auch Kirchgässner, G. (2008): S. 16

⁹⁵ In Kapitel 2.2.2.2.1 wurde die Annahme getroffen, dass die ökonomische Verhaltensanalyse eine positive Theorie über ökonomisches Verhalten darstellt. Damit entziehen sich die Handlungen der Akteure einer Bewertung. Vgl. McKenzie, R./Tullock, G. (1984): S. 27.

⁹⁶ Vgl. Kirchgässner, G. (2008): S. 16, Retzmann, T. (2000): S. 79.

⁹⁷ Vgl. Pauer-Struder, H. (1996b): S. 101-103.

⁹⁸ Vgl. Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 1.

⁹⁹ Vgl. Ausführungen in Kapitel 3.2 .

¹⁰⁰ Vgl. Biesecker, A. (2003): S. 125.

¹⁰¹ Vgl. Böckle, F. (1988): S. 43.

¹⁰² Vgl. Sen, A. K. (1987): S. 68.

¹⁰³ Vgl. Tietzel, M. (1980): S. 7. Es zeigt sich, dass die Rationalitätsannahme durch eine Theoriendynamik gekennzeichnet ist. Vgl. Kastrop, C. (1993): S. 11 f. Das bedeutet, dass die Annahme der (ökonomischen) Rationalität durch die Entstehung, Weiterentwicklung und Ablösung von Theorien im Raum- und Zeitablauf geprägt wird. Vgl. Kastrop, C. (1993): S. 12. Insbesondere ein Blick in die Theoriegeschichte lehrt, dass der Rationalitätsbegriff stets im Wandel war. Vgl. Zundel, S.

Der Rationalitätsbegriff wird in der ökonomischen Analyse sowohl in substanzieller als auch in formeller Hinsicht analysiert. Die formelle Rationalität wird dabei oftmals negativ von der substanziellen Rationalität abgegrenzt. Ein Individuum gilt dann als substanziell rational, wenn der Rationalitätsbegriff spezifische Annahmen über das verfolgte Ziel enthält.¹⁰⁴ Der Bedingung formeller Rationalität wird insofern Rechnung getragen, als dass die logische Konsistenz von Handlungen in Hinblick auf ein Ziel bei der ökonomischen Analyse im Vordergrund steht.¹⁰⁵

Ein wesentlicher Bestandteil des Rationalitätskonzepts ist die Maximierungshypothese. Diesbezüglich ergab sich ein umfassender Bedeutungswandel in der Theoriegeschichte¹⁰⁶ durch die Entwicklung der subjektiven Wertlehre und -theorie¹⁰⁷ und des Infinitesimalkalküls.¹⁰⁸ Die ökonomische Rationalität wurde erstmals auf das Nachfrageverhalten bezogen, und eine Maximierung des Nutzens unter einer Budgetrestriktion war die Konnotation, die mit der ökonomischen Rationalität verbunden wurde.¹⁰⁹ Eine solche Rationalitätsannahme oder Handlungsmaxime besagt, dass ein Handelnder aus der Menge ihm offenstehender Handlungsmöglichkeiten diejenige Alternative auswählen wird, die ihm den maximalen Zielerreichungsgrad verspricht.¹¹⁰ Hicks identifiziert dieses Streben als wesentlichen Kern des ökonomischen Verhaltensmodells und sagt: „people act economical, when an opportunity of an advantage was presented to them they would take it.“¹¹¹ Demzufolge wird im ökonomischen Verhaltensmodell unterstellt, dass sich Individuen entsprechend ihren Zielvorstellungen systematisch an sich veränderte Umweltbedingungen (optimal) anpassen können.¹¹²

Soll die Maximierungshypothese formal untersucht werden, so sind nach Tietzel folgende formale Elemente zu analysieren: Die Hypothese enthält eine Angabe über einen Akteur, über Ziele, eine über die zur Verfügung stehenden Mittel und eine eindeutige Verhaltensvorschrift.¹¹³ Soll nun ein erklärungsbedürftiger Sachverhalt logisch-deduktiv abgeleitet werden, so bedarf es zum einen einer eindeutigen Situationswahr-

(1995): S. 21 ff. Gegenstand der aktuellen Diskussion und der modernen Literatur ist das Ergebnis des Versuchs, Inkonsistenzen und empirische Befunde mit dem Begriff der ökonomischen Rationalität in Einklang zu bringen. Vgl. *Ruckriegel, K.* (2007): S. 198 ff.

¹⁰⁴ Vgl. *Zundel, S.* (1995): S. 24 f.

¹⁰⁵ Vgl. *Tietzel, M.* (1981): S. 121.

¹⁰⁶ Vgl. *Buchanan, J. M.* (1999): S. 9-16.

¹⁰⁷ Vgl. *Gossen, H. H.* (1854): S. 4 f und 12 f.

¹⁰⁸ Vgl. *Tietzel, M.* (1985): S. 86.

¹⁰⁹ Vgl. *Zundel, S.* (1995): S. 21.

¹¹⁰ Vgl. *Tietzel, M.* (1985): S. 83.

¹¹¹ *Hicks, J.* (1979): S. 43.

¹¹² Vgl. *Kirchgässner, G.* (2008): S. 18.

¹¹³ Vgl. *Tietzel, M.* (1980): S. 7.

nehmung und zum anderen einer Handlungsmaxime.¹¹⁴ Eine solche wissenschaftliche Erklärung basiert auf einer einheitlichen Formalstruktur, die sowohl auf ein Explanandum als auch auf den Explanans zurück zu führen ist. Das Explanandum ist definiert als „[e]ine Menge an deskriptiven, empirisch-gültigen Aussagen über den zu erklärenden Sachverhalt.“¹¹⁵ Der Explanans hingegen hat eine Gesetzhypothese, die für die Erklärung des Gegenstands relevant ist.¹¹⁶ Er beinhaltet zudem eine Anfangsbedingung, die im konkreten Sachverhalt die Gesetzesaussage festlegt.¹¹⁷ Tietzel hat gezeigt, dass, wenn eine Handlungsmaxime in der Prämisse des Explanans fehlt, eine logische Ableitung zu einem erklärungsbedürftigen Phänomen, dem Explanandum, nicht möglich ist.¹¹⁸

Dennoch kann die Maximierungshypothese als Handlungsmaxime einem Überprüfungsproblem unterliegen, da gemäß dem Falsifikationsprinzip das empirisch-wissenschaftliche System an den Erfahrungen scheitern kann:¹¹⁹ Eine gebildete Hypothese zerlegt die Klasse aller möglichen Basissätze in zwei nichtleere Teilklassen. Die eine Teilklassse enthält die Falsifikationsmöglichkeiten, die im Widerspruch zur Hypothese stehen, und die andere Teilklassse enthält die Basissätze, die nicht im Widerspruch zur Hypothese stehen.¹²⁰ So vermag die Hypothese nur die Falschheit der Falsifikationsmöglichkeiten zu behaupten, jedoch kann die Hypothese nichts über die Wahrheit ihrer erlaubten Basissätze sagen.¹²¹ Insofern ist eine Asymmetrie von Falsifikation und Verifikation festzustellen. Die Falsifikation ist endgültig, hingegen die Verifikation nur vorläufig.¹²² Wenn also Hypothesen falsifizierbar sind und bei der Überprüfung durch die Erfahrung tatsächlich falsifiziert werden (können), teilt dies dem Hypothesenersteller mit, dass der Sachverhalt nicht so ist, wie er es vermutet hat.¹²³ Das Falsifikationsprinzip besagt mithin, dass das empirisch-wissenschaftliche System an den Erfahrungen scheitern kann.¹²⁴ Der Bewährungsgrad einer Hypothese ist umso höher, desto stärker sie deduktiven Überprüfungen ausgesetzt ist.¹²⁵

¹¹⁴ Vgl. Tietzel, M. (1985): S. 83.

¹¹⁵ Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 5.

¹¹⁶ Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 5.

¹¹⁷ Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 5.

¹¹⁸ Vgl. Tietzel, M. (1985): S. 83 f.

¹¹⁹ Vgl. Popper, K. (1984): S. 15.

¹²⁰ Vgl. Popper, K. (1984): S. 53.

¹²¹ Vgl. Popper, K. (1984): S. 53 f.

¹²² Vgl. Chmielewicz, K. (1978): S. 102.

¹²³ Vgl. Clever, P. (1990): S. 16.

¹²⁴ Vgl. Popper, K. (1984): S. 15.

¹²⁵ Vgl. Popper, K. (1984): S. 8.

Es ist also anzunehmen, dass der empirische Gehalt einer Hypothese mit dem Grad ihrer Falsifizierbarkeit steigt.¹²⁶ Der Grad der Falsifizierbarkeit der neoklassischen Maximierungshypothese ist denkbar groß, weil sie die Wahl aller möglichen Alternativen ausschließt außer einer einzigen Handlung, nämlich der maximierenden Handlung, die den logischen Spielraum der Hypothese bildet. Nach Tietzel stellt die Maximierungshypothese eine extreme Version einer Hypothese dar, weil sie den höchsten Informationsgehalt enthält. Hierdurch ist die Hypothese einer hohen Wahrscheinlichkeit ausgesetzt, falsifiziert zu werden.¹²⁷ Durchaus aber könnte man wie von Mises annehmen, dass es „ein Wissen a priori“¹²⁸ über menschliches Handeln gibt.¹²⁹ Aus diesem Wissen a priori können wiederum gehaltvolle Schlüsse a priori auf die uns umgebende Wirklichkeit gezogen werden.¹³⁰ Tietzel aber resümiert prägnant: „Nichts ist in der einschlägigen Literatur weniger klar und eindeutig als der methodische Status des Rationalitätsprinzips und die Zahl der darüber verbreiteten Missverständnisse“¹³¹ ist sehr groß.“¹³²

2.2.2.2.5 Herleitung des Erwartungsnutzenansatzes

Die Analyse der ökonomischen Rationalität hatte ergeben, dass es einer Situationswahrnehmung und einer Handlungsmaxime bedarf, um logisch-deduktiv auf einen Sachverhalt schließen zu können. Der Rationalitätsbegriff der Maximierung des Erwartungsnutzens gibt die formalen Regeln an, die der Homo oeconomicus zu beachten hat, wenn er den erwarteten Nutzen im Rahmen von Entscheidungen unter Risiko maximiert.¹³³ Diese Regeln werden in dem sogenannten Bernoulli-Prinzip¹³⁴ begründet. Hierbei bedarf es zunächst der Herleitung einer Nutzenfunktion U , die im Rahmen einer „hypothetische[n]“¹³⁵ Wahl zwischen sicheren Ereignissen und Lotterien den je-

¹²⁶ Vgl. Kirchgässner, G. (2008): S. 18, Popper, K. (1984): S. 77. Ist diese Hypothese hinreichend geprüft worden, so leistet diese Hypothese einen explanatorischen Zusammenhang, der in Zusammenhang mit einer bekannten Anfangsbedingung erklären kann, warum bestimmte Ereignisse eingetreten sind oder nicht. Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 5 f.

¹²⁷ Vgl. Tietzel, M. (1985): S. 87.

¹²⁸ Mises, von L. (1933).

¹²⁹ Vgl. Güth, W./Kliemt, H./Wangenheim, von G. (2006): S. 35-41, Mises, von L. (1933): S. 32 f.

¹³⁰ Vgl. Güth, W./Kliemt, H./Wangenheim, von G. (2006): S. 38. Durchaus äußert die Literatur aber auch Kritik an der ausschließlich opportunistisch orientierten Entscheidungslogik. Vgl. Güth, W./Kliemt, H./Napel, S. (2003): S. 114 f.

¹³¹ Folgt man den Ausführungen von Kirchgässner, so darf die Gewinnmaximierung nicht mit der Nutzenmaximierung gleichgesetzt werden. Die Gewinnmaximierung sei stets ein abgeleitetes Ziel der Nutzenmaximierung. Vgl. Kirchgässner, G. (2008): S. 15.

¹³² Tietzel, M. (1981): S. 131.

¹³³ Vgl. Eisenführ, F./Weber, M. (2003): S. 211-212, Luce, R. D./Raiffa, H. (1957): S. 23 ff.

¹³⁴ Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 81-103, Laux, H. (2005): S. 164-199.

¹³⁵ Laux, H. (2005): S. 167.

weiligen Nutzwert ermitteln kann. Hierbei wird unterstellt, dass alle Handlungsmöglichkeiten in jedem Zeitpunkt durch die Präferenzen kohärent probabilistisch geordnet werden.¹³⁶ Der Homo oeconomicus kann dabei seine Präferenzen über die Verteilung der Wahrscheinlichkeit mit den Axiomen¹³⁷ von v. Neumann-Morgenstern in Übereinstimmung bringen.¹³⁸ Diese Axiome umfassen neben den bereits oben genannten Vollständigkeits- und Transitivitätserfordernissen das Stetigkeitsprinzip. Dieses besagt, dass im Falle einer Lotterie bei der das Ereignis Y mit der Wahrscheinlichkeit p und das Ereignis X mit der Wahrscheinlichkeit 1-p eintritt, ein rationaler Akteur im Falle eines sicheren Ereignisses Z indifferent dieser Lotterie gegenüber steht, wenn die Präferenzordnung $Y \prec Z \prec X$ zugrunde liegt.¹³⁹ In diesem Fall kann bei einer entsprechend hohen Wahrscheinlichkeit für X und einer dementsprechend geringen Wahrscheinlichkeit für Y die Lotterie dem sicheren Ereignis Z vorgezogen werden. Ist die Wahrscheinlichkeit für X hinreichend klein und dementsprechend für Y groß, so ist das sichere Ereignis Z gegenüber der Lotterie vorzuziehen.¹⁴⁰ Das Substitutionsaxiom sieht vor, dass die ursprüngliche Wahrscheinlichkeitsverteilung ebenfalls äquivalent erhalten bleibt, wenn der rationale Homo oeconomicus ein Ereignis durch eine Lotterie substituiert, der er indifferent gegenübersteht.¹⁴¹ Ein Zustand von „zusammengesetzte[n] Wahrscheinlichkeitsverteilung[en]“¹⁴² kann als äquivalent zur ursprünglichen Wahrscheinlichkeitsverteilung aufgefasst werden und entspricht dem Reduktionsaxiom.¹⁴³ Wird allerdings im Fall einer Lotterie, bei der das Ereignis Y mit der Wahrscheinlichkeit p und das Ereignis X mit der Wahrscheinlichkeit 1-p eintritt, das Ereignis Y dem Ereignis X vorgezogen, zieht der rationale Homo oeconomicus die Lotterie mit derjenigen Wahrscheinlichkeit p vor, bei der die größere Eintrittswahrscheinlichkeit für das präferierte Ereignis Y vorliegt. Dieser Umstand wird als Monotonieprinzip bezeichnet.¹⁴⁴ Die so axiomatisch begründete Nutzenfunktion bestimmt bis auf eine wachsend affin lineare Transformation eindeutige reelle Nutzenwerte.¹⁴⁵ Der Erwartungsnutzen einer risikobehafteten Alternative X ist definiert durch:

¹³⁶ Vgl. Lohmann, K. R. (1999): S. 114.

¹³⁷ Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 100-103, Laux, H. (2005): S. 172-175, Luce, R. D./Raiffa, H. (1957): S. 23-30.

¹³⁸ Vgl. Eisenführ, F./Weber, M. (2003): S. 211-212.

¹³⁹ Vgl. Laux, H. (2005): S. 172-173.

¹⁴⁰ Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 102, Nida-Rümelin, J. (1995): S. 38-39.

¹⁴¹ Vgl. Laux, H. (2005): S. 173, Nida-Rümelin, J. (1995): S. 38

¹⁴² Laux, H. (2005): S. 174.

¹⁴³ Vgl. Laux, H. (2005): S. 174-175.

¹⁴⁴ Vgl. Laux, H. (2005): S. 175.

¹⁴⁵ Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 86-87.

$$(1) \quad E[U(X)] = \sum_{i=1}^n p_i \cdot U(X_i), \forall p \in (0,1).^{146}$$

Der Homo oeconomicus handelt somit dann rational, wenn er in Risikosituationen gemäß dem Bernoulli-Prinzip handelt. Da für jede Handlungsalternative ein reeller Nutzenerwartungswert generiert und dieser auch mit den Nutzenerwartungswerten anderer Handlungsalternativen verglichen wird, wählt der rationale Entscheidungsträger mithin diejenige Alternative, die den Nutzen maximiert.¹⁴⁷

Die Erwartungsnutzenfunktion ordnet dementsprechend jeder Konsequenz einen reellen Wert zu und bringt einerseits die individuelle Bewertung des Entscheidungsträgers, andererseits aber auch dessen Risikoeinstellung zutage.¹⁴⁸ Allingham/Sandmo konkretisieren die Risikopräferenz des Homo oeconomicus im Rahmen der Untersuchung des Steuerhinterziehungskalküls, indem sie eine abnehmende absolute Risikoaversion unterstellen.¹⁴⁹ Die absolute Risikoaversion¹⁵⁰ wird durch die Punktelastizität dargestellt, die in dem Arrow-Pratt-Maß als „Risikoaversionskoeffizient“¹⁵¹ dargelegt wird:

$$(2) \quad a(X) = -\frac{U''(X)}{U'(X)}.^{152}$$

Das Arrow-Pratt-Maß zeigt die Veränderung des absoluten Betrags investierter risikobehafteter Anteile mit steigendem Zielgrößenwert.¹⁵³ Diese Relation kann wie folgt anschaulich interpretiert werden: Ein rationaler Investor, der sein Vermögen in ein risikoloses und ein risikobehaftetes Wertpapier investiert, wird eine spezielle Aufteilung

¹⁴⁶ Vgl. Eisenführ, F./Weber, M. (2003): S. 211.

¹⁴⁷ Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 86, Laux, H. (2005): S. 164.

¹⁴⁸ Vgl. Eisenführ, F./Weber, M. (2003): S. 211.

¹⁴⁹ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 324.

¹⁵⁰ Eine bloße Kategorisierung in den Dimensionen Risikoneutralität, Risikofreude und Risikoaversion ist nach der Auffassung von Bamberg/Coenenberg „zu grob“, da hierdurch keine Aussage darüber getroffen werden kann, wie eine lokale absolute Risikoaversion an einer bestimmten Stelle x zu bemessen ist. Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 96.

¹⁵¹ Laux, H. (2005): S. 199.

¹⁵² Vgl. Laux, H. (2005): S. 199. In Ergänzung hierzu sei angeführt, dass keines der aufgeführten Bestandteile des Arrow-Pratt-Maßes d.h. die erste Ableitung U' [...], die zweite Ableitung U'' [...] für sich genommen ein Risikomaß bildet. Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 96.

¹⁵³ Vgl. Pratt, J. (1964): S. 122 ff.

seines Vermögens vornehmen.¹⁵⁴ Da insbesondere diese Art der Risikoeinschätzung in der Literatur viel Zuspruch findet¹⁵⁵, lässt sich leicht begründen, warum die abnehmende Risikoaversion wesentlicher Bestandteil der Modellprämisse des rationalen steuerpflichtigen Akteurs ist. Diese Risikobewertung wird von Arrow als „supported by everyday observation“¹⁵⁶ beurteilt.¹⁵⁷

2.2.2.2.6 Herleitung der Entscheidung unter Unsicherheit

2.2.2.2.6.1 Herleitung der Entscheidung zur Steuerhinterziehung unter Unsicherheit

Die Begründung des Nutzenerwartungsansatzes als Handlungsmaxime unterstellt grundsätzlich eine Entscheidung unter Unsicherheit. Diese Unsicherheit unterscheidet sich von Zuständen oder Entscheidungen mit vollkommener Information, dadurch, dass dem Entscheidungsträger vollständige und sichere Informationen fehlen. Als Unsicherheit bezeichnet Schneider „unvollständiges Wissen darüber, welche Zielverwirklichung nach Ergreifen dieser oder jener Handlung eintreten wird“¹⁵⁸. Die Entscheidungstheorie unterscheidet grundsätzlich zwischen Entscheidungssituationen, die ent-

¹⁵⁴ Steigt sein Vermögen, wird ein Investor mit konstanter absoluter Risikoaversion den gleichen absoluten Betrag in das riskante Wertpapier investieren. Ein Investor mit steigender absoluter Risikoaversion wird weniger in risikobehaftete Wertpapiere investieren. Ein Investor mit abnehmender absoluter Risikoaversion wird hingegen mehr in riskante Wertpapiere investieren. Folgt man den Ausführungen von Sinn, so entspricht die abnehmende Risikoaversion dem Weberschen Gesetz. Das Webersche Gesetz besagt, dass sich „die Intensität der Nachfrage nach einer Versicherung von gegebenem Wertumfang [verringert], wenn das Vermögen steigt [...]“. Sinn, H.-W. (1980): S. 170. Mit Zunahme des Vermögens nimmt der Risikopreis entsprechend ab. Hieraus kann gefolgert werden, dass ein rationaler Akteur umso mehr bereit ist, sich auf riskante Investitionen einzulassen, je mehr Einkommen ihm zur Verfügung steht. Vgl. Sinn, H.-W. (1980): S. 170. Die Darstellung erfolgt in Anlehnung an die sogenannte Two-Fund-Separation im Capital-Asset-Pricing-Model (CAPM) mit einem risikolosen Asset: „[...] as the number of assets, [...], is increased, wealth will, [...], also increase. Increasing wealth, [...], may increase the risk aversion of some economic agents.“ Ross, S. A. (1976): S. 343. Im Rahmen des CAPM wird auf die theoretische Herleitung von Gleichgewichtspreisen für risikobehaftete Investitionsmöglichkeiten unter Ungewissheit im Portfolio abgestellt. Für eine ausführliche Erläuterung zur Theorie des CAPM siehe Perridon, L./Steiner, K./Rathgeber, A. (2009): S. 260, Copeland, T. E./Weston, J. F./Shastri, K. (2008): S. 198, Rolfes, B. (2003): S. 30, Mossin, J. (1966): S. 768-783, Lintner, J. (1965): S. 13-37, Sharpe, W. F. (1964): S. 425-442.

¹⁵⁵ Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 96. So geht Kruschwitz davon aus, dass sich „normale Kapitalanleger“ durch abnehmende absolute Risikoaversion auszeichnen würden. Kruschwitz, L. (2004): S. 119.

¹⁵⁶ Arrow, K. J. (1965): S. 35.

¹⁵⁷ Ein derartiger wissenschaftlicher Zuspruch über diese Risikobewertung scheint somit dem Anspruch einer ökonomischen Intuition zu genügen. Vgl. Sinn, H.-W. (1980): S. 170. Die kritische Auseinandersetzung mit einem Modell, das stets eine „supported by everyday observation“ zu Tage bringt, vermittelt den Anschein, dass dieses Modell durch seinen Anspruch auf Allgemeingültigkeit geradezu immun gegen jede fachliche Einwendung ist.

¹⁵⁸ Schneider, D. (2011): S. 13 [Fett hervorgehoben im Original].

weder unter Sicherheit oder unter Unsicherheit getroffen werden. Bei einer Entscheidung unter Sicherheit kann der Entscheider das Ergebnis seiner getroffenen Wahl eindeutig bestimmen.¹⁵⁹ Informationen stellen insofern zweckorientiertes Wissen dar. Bei einer Entscheidung unter Unsicherheit unterscheidet die Literatur hingegen zwischen der Entscheidung unter Risiko und der Entscheidung unter Unsicherheit i.e.S.. Risikobehaftete Entscheidungen sind dadurch charakterisiert, dass der Entscheider den denkbaren Zuständen eine Wahrscheinlichkeitsverteilung zuordnen kann. Laplace geht davon aus, dass die Wahrscheinlichkeitstheorie „im Grunde nichts weiteres ist, als der in Rechnung gebrachte gesunde Menschenverstand“¹⁶⁰. So ist die Wahrscheinlichkeitstheorie etwas, was rationale Menschen „instinktiv wissen, ohne genau erklären zu können, wie“¹⁶¹. Daher scheint es angezeigt, danach zu fragen, ob der steuerpflichtige Homo oeconomicus beurteilen kann, inwiefern ein beliebiges Ereignis mit einer gewissen bekannten Wahrscheinlichkeit eintritt.

Liegt hingegen eine Entscheidung unter Unsicherheit i.e.S. vor, nimmt die Literatur an, dass der Entscheidungsträger nicht in der Lage ist, eine Wahrscheinlichkeitsverteilung für die denkbaren Zustände zuzuordnen. Der Entscheidungsträger kann lediglich angeben, dass ein Zustand eintreten kann.¹⁶² Laux geht allerdings davon aus, dass dieser Grad der Unsicherheit vielmehr ein theoretisches Konstrukt mit geringer praktischer Bedeutung ist.¹⁶³ Insofern geht die vorliegende Analyse nicht davon aus, dass diese Unsicherheit i.e.S. in Bezug auf das vorliegende Entscheidungsproblem Anwendung findet.

Die Herleitung einer Entscheidung unter Unsicherheit erfolgt bereits nach Allingham/Sandmo aus der Besonderheit der Entscheidungssituation: Das Explanandum ist nicht nur eine rationale Wahlhandlung, sondern stellt eine illegale rationale Wahlhandlung dar, die den Erwartungsnutzen maximieren soll. Hiermit soll dem Gedanken Rechnung getragen werden, dass die Steuerhinterziehung als eine spezifische Entscheidungssituation aufgefasst wird. Hierbei stellt die sichere Anlageform eine legale Anlageform im Sinne einer vollständigen Deklaration des Einkommens dar. Die Hinterziehung des Einkommens stellt hingegen die risikobehaftete Anlageform dar.¹⁶⁴

¹⁵⁹ Laux führt an, dass der Entscheider hierbei sämtliche Ausprägungen aller entscheidungsrelevanten Daten und deren Zustand kennt. Vgl. Laux, H. (2005): S. 63.

¹⁶⁰ Laplace, S. P. (1819): S. 206.

¹⁶¹ Schweizer, M. D. (2005): S. 124.

¹⁶² Vgl. Laux, H. (2005): S. 23.

¹⁶³ Vgl. Laux, H. (2005): S. 117.

¹⁶⁴ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 324. Zu der Herleitung einer Entscheidungssituation, bei der die optimale Allokation von Ressourcen auf eine sichere und eine unsichere Anlageform erfolgen soll, vgl. Mossin, J. (1968): S. 554. Die Begründung für die der Hinterziehungshandlung inhärente Unsicherheit kann bereits in ihrem formalen Charakter erblickt werden. Eine Hinterziehungshandlung mündet in zwei entscheidungstheoretischen Zustände {Hinterziehung wird nicht aufge-

Die modelltheoretische Analyse sieht vor, dass sich der Homo oeconomicus darüber bewusst ist, dass die Hinterziehung der Steuer mit einer Wahrscheinlichkeit von p straf- und/oder steuerrechtlich aufgedeckt werden könnte. Es ist ihm ferner bewusst, dass die Hinterziehung Erfolg haben könnte, wenn deren Handlungsunwert nicht geahndet wird. Diesem Ereignis ordnet der rationale Akteur die Wahrscheinlichkeit $1-p$ zu.¹⁶⁵ Könnte der rationale Akteur tatsächlich eindeutig beiden Ereignissen eine Wahrscheinlichkeit zuordnen, so würde diese Entscheidung unter Risiko gefällt werden.¹⁶⁶ Cowell/Gordon begründen diese Auffassung mit Annahme einer durch die Steuerbehörde exogen vorgegebenen Wahrscheinlichkeit: „We retain the standard framework of decision-making under uncertainty for the individual tax-payer. This individual has income Y liable to tax, not all of which may be reported to the tax authority. There is a fixed probability z that the individual is investigated: caught (if evading) and punished with a surcharge on tax liability proportional to the evaded tax.“¹⁶⁷

Allingham/Sandmo spezifizieren diese Annahme insoweit, als der Homo oeconomicus eine gewisse subjektive Vorstellung über die Verteilung der Wahrscheinlichkeit hat. Als inhaltliche Begründung führen Allingham/Sandmo an, dass ein Fehler bei der Deklaration des Einkommens nicht automatisch als Steuerhinterziehung zu bewerten ist.¹⁶⁸ Die Unsicherheit des unzuverlässigen Zustandsraumes $\{p; (1-p)\}$ kann wie folgt angegeben werden:

$$(3) \quad \{p; (1-p) \mid p + (1-p) = 1; 1 \geq p \geq 0\}.$$
¹⁶⁹

Was die konkrete Höhe der Aufdeckungswahrscheinlichkeit p anbelangt, so führt Richter an, es sei deswegen ein konkreter Zahlenwert nicht leicht begründbar, weil über das Prüfgebaren der Finanzbehörde wenig bekannt ist.¹⁷⁰ Aber selbst wenn dem

deckt| Hinterziehung wird aufgedeckt}, die einer Wahrscheinlichkeitsverteilung zugeordnet werden müssen. Im Ergebnis kommt es auf den Erwartungsnutzen an, der als Nettoeinkommen nach Besteuerung sowie etwaiger Bestrafung, Verzinsung usw. interpretiert und stets mit dem Nettoeinkommen verglichen werden muss, das sich im Rahmen einer ehrlichen Deklaration einstellt. Ersteres wird durch die probabilistisch gewichteten monetären Konsequenzen einer aufgedeckten Steuerhinterziehung determiniert.

¹⁶⁵ Vgl. Beckmann, K. (2003): S. 13. Vgl. auch Alm, J./McClelland, G. H./Schulz, W. D. (1992): S. 21. Vgl. Sjoquist, D. (1973): S. 446, Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 323, vgl. aber auch Stigler, G. J. (1970): S. 530.

¹⁶⁶ Vgl. Cowell, F. A./Gordon, J. P. F. (1988): S. 306-307.

¹⁶⁷ Cowell, F. A./Gordon, J. P. F. (1988): S. 306-307.

¹⁶⁸ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 324.

¹⁶⁹ In Anlehnung an: Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 148.

¹⁷⁰ Vgl. Richter, W. F. (2005): S. 13-14. Allerdings zeigen Körner/Strotmann, dass sowohl die Sanktionshöhe als auch die Sanktionseintrittswahrscheinlichkeit des Tatbestands der Steuerhinterziehung schwer quantifizierbar sind, selbst wenn das Entscheidungsproblem auf lediglich einen Zeitpunkt bezogen wird. Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 11.

Homo oeconomicus die Prüfwahrscheinlichkeit exakt bekannt wäre, besteht nach Ansicht von Snow/Warren dennoch Unsicherheit darüber, ob die Prüfung der Steuerbehörde hinreichend effektiv ist, den Betrug zu entdecken.¹⁷¹

Sofern man wie Laplace annimmt, dass die Wahrscheinlichkeitsrechnung ohnehin lediglich eine Formalisierung des gesunden Menschenverstandes ist¹⁷², so ist es rational, sich dieses Wissen über ermittlungsrelevante Einflussfaktoren, Determinanten und Verfahrensregeln der finanzbehördlichen Untersuchung anzueignen, um die Aufdeckungswahrscheinlichkeit hinreichend a posteriori einschätzen zu können. Aus dieser bestehenden Unsicherheit lässt sich das Konzept der Revision von Wahrscheinlichkeitseinschätzungen ableiten, das in dem nächsten Kapitel erörtert wird.

2.2.2.2.6.2 Herleitung einer revidierten Wahrscheinlichkeitseinschätzung

Im vorangegangenen Kapitel wurde auf den Umstand hingewiesen, dass kein einheitlich verdichteter Wahrscheinlichkeitswert für die Aufdeckung der Steuerhinterziehung erblickt werden kann, der hinreichend belastbar ist. Vielmehr unterliegt diesem Ansatz eine subjektive Wahrscheinlichkeitseinschätzung, die lediglich aus den Plausibilitäts-erwägungen der Literatur heraus unterstellt, dass die Steuerbehörden nicht alle Steuererklärungen mit der gleichen Intensität prüfen (können), sondern Erkenntnisse über Einkünfte, Einkunftsarten, Steuerarten, Branchenwissen etc. unterschiedlich gewichten und daher beim Erreichen bestimmter Schwellenwerte intensiver prüfen werden.¹⁷³ Mögliche Anhaltspunkte bieten die in der Literatur aufgeführten verschiedenen De-

¹⁷¹ Vgl. Snow, A./Warren, R. S. (2005): S. 99-100. Die Wahrscheinlichkeit für die Abgabe eines Fehlurteils wird in der schließenden Statistik als Fehler zweiter Art bezeichnet. Wenn man das Phänomen eines Fehlurteils auf die Belange der Wirtschaftsprüfung abstellt, so würde dieses Risiko als „risk of assessing control risk too low“ bezeichnet werden und tangiert den Aspekt der Effektivität der Prüfung. AICPA (1999): S. 24. Hierbei geht der Wirtschaftsprüfer irrtümlich davon aus, dass sein Prüfgebiet ordnungsgemäß sei, obgleich die Ordnungsmäßigkeit tatsächlich nicht gegeben ist. Vgl. hierzu u.a. Terlinde, C. (2005): S. 205, Wysocki, von K. (2003): S. 195, Hömberg, R. (1999): S. 249. Die Steuerbehörde geht nach vollzogener Prüfung irrtümlich davon aus, dass ihre Nullhypothese (H_0 = Der Steuerpflichtige hat alle steuerlich relevanten Informationen vollständig und wahrheitsgemäß offengelegt) bewiesen sei und die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offengelegt worden sind. Die Wahrscheinlichkeit, dass die Steuerbehörde einen Fehler zweiter Art begeht, wird als Beta-Risiko bezeichnet. Das Beta-Risiko gibt die Wahrscheinlichkeit dafür an, dass die Steuerbehörde die Nullhypothese ablehnt, wenn die Nullhypothese nicht zutrifft. 1-Beta bezeichnet hingegen die richtige Entscheidung, sich gegen die Nullhypothese zu entscheiden. Dagegen liegt ein Fehler erster Art dann vor, wenn die Nullhypothese zurückgewiesen wird, obwohl diese der Wahrheit entspricht. In diesem Fall würde jemand zu Unrecht der Steuerhinterziehung verdächtigt werden. Diese Möglichkeit soll im Rahmen eines Monitoring-Spiels dargestellt werden, das Gegenstand des Kapitels 3.2.3.2 ist.

¹⁷² Vgl. Laplace, S. P. (1819): S. 206.

¹⁷³ Vgl. Richter, W. F. (2005): S. 13. Diese Einschätzung bezieht sich schwerpunktmäßig unzutreffende oder fehlende Angaben, die im Rahmen einer abgegeben Steuererklärung gemacht worden sind. Die Abgabe einer Steuererklärung kann aber auch vollständig unterbleiben. Wann im Einzelnen Unterlassen und oder pflichtwidriges Handeln als Steuerhinterziehung zu bewerten ist, siehe Kapitel 2.3.2.1.1.

terminanten zur Einschätzung einer Aufdeckungswahrscheinlichkeit. Anhaltspunkte zur Einschätzung einer Aufdeckungswahrscheinlichkeit vermutet die Literatur hinsichtlich der Kontrollhäufigkeit und Prüfungsqualität der Finanzbehörde.¹⁷⁴ Die Literatur führt aus, dass die Kontrollhäufigkeit u.a. mit

- der Branchenzugehörigkeit und der Betriebsgröße¹⁷⁵,
- der Steuerart¹⁷⁶,
- dem Bezug auf andere aufgedeckte wirtschaftskriminelle Delikte¹⁷⁷

variieren kann. Folgt man diesen Ausführungen, dann besteht ein (empirischer) Zusammenhang zwischen bestimmten Eigenschaften des Steuerpflichtigen sowie der Steuerart und der Aufdeckungswahrscheinlichkeit. Sofern man annimmt, dass das Ergebnis dieser behördlichen Datenarchivierung¹⁷⁸ u.a. auch eine systematische Ableitung von steuerkriminellen Kausalstrukturen zum Gegenstand haben könnte, würden sich hieraus risikoorientierte¹⁷⁹ Prüfungsschwerpunkte ergeben.

¹⁷⁴ Vgl. *Hundsdoerfer, J.* (1996): S. 43.

¹⁷⁵ Vgl. *BMF* (2011b): S. 60-64, *BMF* (2010): S. 41-45. *Mösbauer* weist darauf hin, dass das Kriterium der Betriebsgröße i.S.d. § 3 Betriebsprüfungsordnung neben dem Prüfungsauftrag und der Prüfungsmethode ein wesentliches Gestaltungsmerkmal der Außenprüfung ist. Vgl. *Mösbauer, H.* (2005): S. 216, *Sava, O.* (2007): S. 195.

¹⁷⁶ Durchaus führt die Literatur spezifische Formen der Außenprüfungen an. Hierbei werden vornehmlich Umsatzsteuer-Sonderprüfungen sowie Lohnsteuer-Außenprüfungen genannt, die zeitnah und unabhängig von der allgemeinen Betriebsprüfung durchgeführt werden. Vgl. *Mösbauer, H.* (2005): S. 11. Eine derartige Sonderprüfung wird beispielsweise unabhängig von der Betriebsgröße durchgeführt. Vgl. *Mösbauer, H.* (2005): S. 11.

¹⁷⁷ Vgl. nochmals *BMF* (2011a): S. 61-67.

¹⁷⁸ In § 36 Abs. 1 BpO ist geregelt, dass prüfungstechnische, branchentypische sowie allgemeine wirtschaftliche Erfahrungen den zuständigen vorgesetzten Finanzbehörden mitzuteilen sind. Die Finanzbehörden sammeln sodann die Erfahrungen und werten sie in einem Betriebsprüfungsarchiv aus. In § 36 Abs. 2 BpO ist ferner geregelt, dass das Bundeszentralamt für Steuern den zuständigen vorgesetzten Finanzbehörden Prüfungserfahrungen von allgemeiner Bedeutung mitteilt. Ebenso haben die zuständigen Finanzbehörden gem. § 37 Satz 1 BpO die nach den Ergebnissen von Außenprüfungen ermittelten branchenbezogenen Kennzahlen der jeweils zuständigen vorgesetzten Finanzbehörde zur Weiterleitung an das Bundeszentralamt für Steuern zur Aufnahme in eine zentrale Datenbank zu übermitteln.

¹⁷⁹ Diese hypothetischen Erwägungen sind dann einlassungsfähig, wenn man davon ausgeht, dass eine Finanzbehörde das Risiko des Steuerausfalls durch Steuerhinterziehung im Rahmen eines institutionalisierten Risikomanagements steuern würde. Unter einem Risikomanagement versteht die Literatur einen angestoßenen Prozess, der dazu geeignet und bestimmt ist, potenzielle Ereignisse zu identifizieren und zu steuern, die das Unternehmen beeinträchtigen können. Dieser Prozess erfolgt im Rahmen einer festgelegten Unternehmensstrategie und unter Beachtung bestehender interner Kontrollen. Ferner soll das Risikomanagement dazu führen, dass das Unternehmen seine Ziele mit angemessener Sicherheit erreicht. Vgl. *Gleim, I. N.* (2009a): S. 115, *Amling, T./Bantleon, U.* (2007): S. 117, *Kincaid, J. K./Sampias, W. J.* (2005): S. 82-87, 300, *Kincaid, J. K./Sampias, W. J./Marcella, A. J.* (2004): S. 145-155. Vgl. zudem die Ausführungen in *COSO* (2004). Ein weiteres

Durchaus könnte der rationale Steuerpflichtige - sofern er dazu imstande ist - das Verhalten der Finanzbehörde beobachten, um dadurch seine a priori¹⁸⁰ gewonnene Indikation a posteriori zu revidieren. Grundsätzlich lassen sich solche Erwägungen modelltheoretisch auf die Darstellung bedingter Wahrscheinlichkeiten abstrahieren. Radde führt an, dass sich die Qualität einer Entscheidung hinsichtlich der Zielerreichung in dem Maße erhöht, wie dem Entscheidungsträger vermehrt entscheidungsrelevante Informationen vorliegen.¹⁸¹ Diese Analyse kann man als ein Bedürfnis des Entscheidungsträgers auffassen, das darauf abzielt, seinen Informationsbedarf zu befriedigen. Eine effiziente Entscheidungsfindung bedarf nicht nur entscheidungsrelevanter Informationen, sondern auch verlässlicher¹⁸² Informationen.¹⁸³

Ausgehend von einer (vermuteten) Ursache soll auf ihre Folgen hin geschlossen werden. Dieser Formalismus wird durch die Aussagenlogik beschrieben. Hierbei trennt die Literatur zwischen dem deduktiven und dem induktiven bzw. plausiblen Schließen. Letzteres tritt oftmals dann zutage, wenn aus den Konsequenzen auf die potenziellen Ursachen geschlossen werden soll. Hingegen wird beim deduktiven Schließen von der Ursache auf die Auswirkung geschlossen. Ferner hängt eine Aussage davon ab, ob eine weitere Aussage wahr sei, um zu zeigen, dass eine Situation A unter der Bedingung B wahr ist. In diesem Fall modifiziert sich die Aufdeckungswahrscheinlichkeit a priori

Risikomanagementmodell ist Criteria of Controll (CoCo). Vgl. u.a. Gleim, I. N. (2009a): S. 147, Kincaid, J. K./Sampias, W. J. (2005): S. 88, Kincaid, J. K./Sampias, W. J./Marcella, A. J. (2004): S. 151, Sawyer, L. B./Dittenhofer, M. A./Scheiner, J. H. (2003): S. 68-69. Zweck der Initiative von CoCo ist die Generierung eines Kontroll- und Governance-Modell, das aus den Elementen „[...] Purpose, commitment, capability, monitoring and learning“ besteht. Kincaid, J. K./Sampias, W. J./Marcella, A. J. (2004): S. 151. Allerdings ist die Entwicklung dieser Kontrollmodelle überwiegend auf die Initiative privatwirtschaftlicher Interessen zurückzuführen. Das prozessorientierte Kontrollmodell ist jedoch als Rahmenwerk übergreifend anwendbar und findet daher im Rahmen internationaler Revisionsgrundsätze für öffentliche Institutionen und Behörden wissenschaftliche Akzeptanz. Vgl. BWV (2006): S. 164, Kincaid, J. K./Sampias, W. J. (2005): S. 83-84. Ein nach der Analyse des BWV gefordertes Risikomanagementsystem würde dementsprechend dazu führen, dass das Risiko Steuerausfall identifiziert, analysiert sowie der Umgang damit und die Behandlung des Risikos operationalisiert würden. Vgl. BWV (2006): S. 164. Die aus Risikobereichen abgeleiteten Prüffelder würden sodann einen wesentlichen Bestandteil eines möglichen Risikomanagements bilden. Ein integriertes Risikomanagement würde dazu führen, dass sich der unmittelbare Kontrollaufwand für einen konkreten Steuersachverhalt von einem vordefinierten Kontrollbedürfnis ableiten lassen muss. Vgl. BWV (2006): S. 164-165.

¹⁸⁰ Folgt man den Ausführungen von Rommelfanger/Eickemeier, so ist die A-priori-Verteilung oftmals subjektiv und ungenau. Hieraus leitet sich der Bedarf an zusätzlicher Information ab, um eine Verbesserung der Wahrscheinlichkeitsverteilung zu erreichen. Vgl. Rommelfanger, H. J./Eickemeier, S. H. (2002): S. 114.

¹⁸¹ Vgl. Radde, J. (2006): S. 88.

¹⁸² Verlässlichkeit ist gegeben, wenn die Informationen zum einen keine wesentlichen Fehler aufweisen und zum anderen frei von verzerrenden Einflüssen sind, sodass die Adressaten darauf vertrauen können, dass die Informationen darstellen, was sie vorgeben darzustellen. Vgl. Ballwieser, W. (2002): S. 117-118

¹⁸³ Vgl. Radde, J. (2006): S. 88.

eines Ereignisses A, wenn als zusätzliche Information das Ereignis B zur Verfügung steht. So gilt im Falle unabhängiger Ereignisse A und B formal:

$$(4) \quad p(A \cap B) = p(A|B) \cdot p(B) = p(A) \cdot p(B).^{184}$$

Gem. dem Bayes-Theorem¹⁸⁵ gilt folgender Zusammenhang a posteriori:

$$(5) \quad p(A|B) = \frac{p(A \cap B)}{p(B)} = \frac{p(B|A) \cdot p(A)}{p(B)} = \frac{p(B|A) \cdot p(A)}{p(B|A) \cdot p(A) + p(B|\bar{A}) \cdot p(\bar{A})}.^{186}$$

Für jede Hypothese A sei die Wahrscheinlichkeit bekannt, dass B eintritt, wenn A Gültigkeit besitzt. Angenommen die Hypothese A tritt mit einer (subjektiven) Wahrscheinlichkeit $p(A)$ a priori ein, so gibt die Wahrscheinlichkeit $p(A|B)$ jene Wahrscheinlichkeit a posteriori an, bei der die Hypothese A unter der Bedingung einer ermittelten Wahrscheinlichkeit $p(B)$ zutrifft.¹⁸⁷ Schweizer weist darauf hin, dass diese bedingte Wahrscheinlichkeit $p(A|B)$ nicht mit der bedingten Wahrscheinlichkeit $p(B|A)$ verwechselt werden darf.¹⁸⁸ Bei der Letzteren liegt die Indikation B vor, wenn die Hypothese A zutrifft. Die bedingte Wahrscheinlichkeit $p(B|A)$ kann als Merkmalswahrscheinlichkeit bezeichnet werden.¹⁸⁹ Die bedingte Wahrscheinlichkeit $p(A|B)$ wird hingegen als Belastungswahrscheinlichkeit¹⁹⁰ bezeichnet und ist ein Maß für die Unsicherheit des plausiblen Schließens.¹⁹¹ Der Akteur lernt somit die Aufdeckungswahrscheinlichkeit durch Beobachtung einzuschätzen, da bedingte Wahrscheinlichkeiten geeignet sind, empirisches Wissen auszudrücken. Durch $p(A|B)$ wird die Wahrscheinlichkeit ausgedrückt, „Änderungen des Wissens zu berücksichtigen, so da[ss] Entscheidungen unter Unsicherheit bei sich ändernder Information gefällt werden können.“¹⁹² Angesichts dieses hochkomplexen Problemfelds wäre das wissenschaftliche

¹⁸⁴ Die Formulierung lässt sich so umformen, dass gilt: $p(A|B)/p(B|A) = p(A)/p(B)$. Das Verhältnis der bedingten Wahrscheinlichkeiten $p(A|B)$ und $p(B|A)$ entspricht dem Verhältnis der A-priori-Wahrscheinlichkeiten $p(A)$ und $p(B)$.

¹⁸⁵ Das BKA führt aus, dass die Anwendung der Bayes-Logik ein adäquates Bild eines gerichtlichen Strafverfahrens darbiete: So sei ein Richter der Hypothese ausgesetzt, dass der Angeklagte der Täter sei. Diese Hypothese kann untermauert oder gar verworfen werden, wenn die Gesamtaussage unter der Bedingung sämtlicher Informationen gewürdigt wird. *BKA* (2004): S. 36.

¹⁸⁶ Vgl. Mosler, K./Schmid, F. (2006): S. 24.

¹⁸⁷ Vgl. Mosler, K./Schmid, F. (2006): S. 31.

¹⁸⁸ Vgl. Schweizer, M. D. (2005): S. 136.

¹⁸⁹ Vgl. Schweizer, M. D. (2005): S. 136.

¹⁹⁰ Vgl. Nack, A. (1995): S. 468.

¹⁹¹ Vgl. Koch, K. R. (2000): S. 2-5.

¹⁹² Koch, K. R. (2000): S. 6.

Instrumentarium die herkömmliche Art, Hypothesen aufzustellen und empirisch zu überprüfen. Der Lernprozess lässt sich nach Adriaans/Zantinge in vier methodischen Phasen unterscheiden:

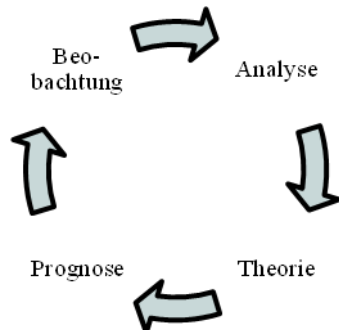


Abbildung 1 Maschinelles Lernen

Quelle: In Anlehnung an: Adriaans, P./Zantinge, D. (1996): S. 14.

Der Lernprozess beginnt mit einer oder mehreren Beobachtungen. Die Beobachtung bildet sodann in der Phase der Analyse die Grundlage für die Untersuchung nach Mustern. Sofern sich diese Muster zu strukturellen Zusammenhängen verdichten lassen, sind diese Element einer gebildeten Theorie. Die Theorie bildet sodann Ausgangsbasis für die Prognose neuer Phänomene, die durch neue Beobachtungen verifiziert werden können.¹⁹³

Es lässt sich jedoch kritisch einwenden, dass erstens an den rationalen Steuerpflichtigen sehr hohe Anforderungen hinsichtlich der Informationsbeschaffung gestellt wären. Wenn man den Ausführungen von Luhmann folgt, wäre dieses Unterfangen - insbesondere dann, wenn hochkomplexe Problemstellungen vorliegen - geradezu zum Scheitern verurteilt, da eine derartige Verfahrensweise sehr zeitaufwendig ist. So potenzieren sich sowohl die Anzahl möglicher Modellabstraktionen als auch die Dauer der Prüfung. In Anbetracht dieser Tatsache prozediert der steuerpflichtige Homo oeconomicus nach dem Versuchsprinzip trial and error, um eine Annäherung an die „Wahrheit“¹⁹⁴ zu erreichen.¹⁹⁵ So vermag die vollkommene empirische Fundierung

¹⁹³ Vgl. Adriaans, P./Zantinge, D. (1996): S. 14.

¹⁹⁴ Folgt man den Ausführungen von Schenke, so ist aus der Sicht des kritischen Rationalismus Innovationsfähigkeit allein durch die beständige trial-and-error-Bewährung wissenschaftlicher Theorien möglich. Vgl. Schenke, R. P. (2007): S. 105. Popper bezeichnet diese Vorgehensweise als „technologisch orientierte Soziologie“ bzw. als „Stückwerk-Sozialtechnik“. Popper, K. (2003): S. 52. Hierunter versteht Popper jene kritische Analyse als Methode zur Erlangung praktischer gewünschter sozialer Resultate durch „Herumbasteln“. Popper, K. (2003): S. 52. Der in diesem Zusammenhang verwendete Terminus Technologie bezeichnet alle privaten und öffentlichen sozialen Aktionen zur Erreichung eines gewünschten Ziels. Popper bedient sich dabei des Sinnbilds eines (Sozi-

angesichts manueller¹⁹⁶ Informationsverarbeitung und Datenaufbereitung im Rahmen von Zeitrestriktionen lediglich einen Zustand idealer Wünschbarkeit markieren.¹⁹⁷

Ebenso zeigen Laux, Bamberg/Coenenberg, dass zunehmende Informiertheit unstreitig einen Wert haben wird, der sich durch eine „verbesserte“¹⁹⁸ Wahrscheinlichkeitsverteilung ausdrückt.¹⁹⁹ Die ökonomische Analyse gebietet es aber auch, die damit verbunden Kosten zu hinterfragen.²⁰⁰ Dieser Wert²⁰¹ leitet sich ab aus der Differenz zwischen dem Erwartungswert, der sich aus der vollkommenen Informiertheit ableiten lässt, und dem Erwartungswert, der sich unter Verwendung der „Bayes-Aktion“²⁰² einstellt.²⁰³ Dieser Wert kann insbesondere im vorliegenden Fall als Schadensminimierung interpretiert werden. So zeigt sich aber auch, dass mit jeder Verbesserung der Wahrscheinlichkeitsverteilung Kosten für die Erhebung von Stichproben entstehen. Dies ist bis zu dem Punkt rational, an dem ein erwartetes Risiko minimiert wird. Die Differenz zwischen dem erwarteten Wert der vollkommenen Informiertheit und dem Stichprobenumfang, der im Rahmen der bayes'schen Logik den erwarteten Schaden

al-)Ingenieurs, der soziale Institutionen entwirft und durch kleine Eingriffe umgestaltet und erhält. Vgl. Popper, K. (1997): S. 293-309, aber auch Popper, K. (2003): S. 51-56.

¹⁹⁵ Vgl. Luhmann, N. (2009): S. 324.

¹⁹⁶ Das technologisch und methodisch gestützte sogenannte Data Mining kann dabei einen Beitrag zur Entscheidungsunterstützung zur zielgerichteten Informationsauswertung sein. Vgl. Mucksch, H./Behme, W. (2000): S. 31. Die Extraktionen von zumeist implizit vorhandenem Wissen aus komplexen strukturierten Datenbeständen, die einen hohen Grad an Dynamisierung aufweisen, können dem Entscheidungsträger helfen, Hypothesen durch den Einsatz von Data Mining zu verifizieren, zu erweitern oder gar zu verwerfen. Ferner kann er durch diese Methode bisher ihm unbekannte Zusammenhänge aufdecken. Vgl. Mucksch, H./Behme, W. (2000): S. 31. Nach Mucksch/Behme verfolgt das Data Mining somit zwei Ziele: Im Rahmen der Datenmustererkennung sollen erstens Datenmengen und Informationsbeständen auf entscheidungsrelevante Datenmuster analysiert werden. Zweitens soll durch eine Datenmustererkennung zuverlässige Prognosen für unbekannte oder zukünftige Werte und Entwicklungen generiert werden. Vgl. Mucksch, H./Behme, W. (2000): S. 31. Das Forschungsziel des Data Mining sind nach Bissantz/Hagedorn/Mertens „**allgemein, verwendbare, effiziente** Methoden, die **autonom** aus **großen Rohdatenmengen** bedeutendste und aussagekräftigste Muster identifizieren [...]“. Bissantz, N./Hagedorn, J./Mertens, P. (2000): S. 390. Nach Ester/Sander kann unter dem Begriff des Data Minings eine technische Anwendung „effizienter Algorithmen“ verstanden werden, die dazu geeignet sind, Muster in Datenbanken aufzufinden. Ester, M./Sander, J. (2000): S. 4.

¹⁹⁷ Vgl. Schenke, R. P. (2007): S. 106.

¹⁹⁸ Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 162.

¹⁹⁹ Grundsätzlich unterstellen sowohl Laux als auch Bamberg/Coenenberg Risikoneutralität bei dem Entscheidungsträger. Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 163, Laux, H. (2005): S. 345.

²⁰⁰ Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 153-168, Laux, H. (2005): S. 345-372.

²⁰¹ Bei Bamberg/Coenenberg wird dieser Wert „erwarteter Wert der vollkommen Information“ bezeichnet. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 153.

²⁰² Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 154.

²⁰³ Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 153-154.

minimiert, bezeichnen Bamberg/Coenenberg als „erwarteten Wert der Stichprobeninformation“²⁰⁴. Darüber hinaus tritt das Problem von formalen Fehlschlüssen auf.²⁰⁵ Bereits Aristoteles wies auf die bekannte Problematik eines Fehlschlusses hin, der gemeinhin unter dem Begriff „Fallacia Consequentis“²⁰⁶ in der Literatur bekannt ist. Die Fallacia Consequentis hat folgende Form:

Wenn A, dann B.

Da B empirisch festgestellt wurde,

→ gilt mithin, A.

Wenn die Aussage „Wenn A, dann B“ wahr ist und damit die bedingte Wahrscheinlichkeit $p(B|A)$ genau 1 beträgt, ist der obige Rückschluss nicht korrekt. Korrekt ist der Rückschluss nur genau dann, wenn die Prämisse wie folgt lautet:

„Ausschließlich wenn A, dann B“.

Das würde bedeuten, dass dieser Kausalzusammenhang ausschließlich für den einen spezifizierten (singulären) Sachverhalt gilt und für weitere (andere) Sachverhalte keine Gültigkeit besitzt. Daher führt es selbst dann zur Bejahung von Hypothese A, wenn die Wahrscheinlichkeit von Indiz B sehr gering ist. $p(A|B)$ ist die bedingte Wahrscheinlichkeit, dass die Hypothese A bei Vorliegen einer Indikation B zutrifft. Das Denken in Repräsentativen verleitet somit leicht zu Fehlschlüssen.²⁰⁷ Bekannte Beispiele von Fehlschlüssen lassen sich in der Literatur der Beweislehre zahlreich belegen: Fehlschlüsse wie „Marihuana ist eine Einstiegsdroge“²⁰⁸ und „Videospiele machen gewalttätig“²⁰⁹ sind sowohl auf der formalen Ebene als auch durch empirische Befunde nicht belegbar.

Diese Schlüsse sind deshalb schon formal falsch, weil diese aus der bedingten Wahrscheinlichkeit $p(B|A)$ auf die bedingte Wahrscheinlichkeit $p(A|B)$ schließen.²¹⁰ Gem.

²⁰⁴ Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 164.

²⁰⁵ Vgl. Schweizer, M. D. (2005): S. 132 f. Tatsächlich hat aber bereits Kant in seiner Vorrede zu der Kritik der praktischen Vernunft angeführt, dass „subjektive Notwendigkeit, d.i. Gewohnheit, statt der objektiven, die nur in Urteilen a priori stattfindet, unter[zu]schieben, heißt der Vernunft das Vermögen ab[zu]sprechen, [...]“. Kant, I. (1961): S. 22.

²⁰⁶ Bucher sagt, dass die Fallacia Consequentis einer der am häufigsten anzutreffenden Logikfehler sei. Vgl. Bucher, T. G. (1998): S. 102.

²⁰⁷ Vgl. Kahnemann, D./Tversky, A. (1973): S. 237-251.

²⁰⁸ Schweizer, M. D. (2005): S. 132.

²⁰⁹ Schweizer, M. D. (2005): S. 132.

²¹⁰ Vgl. Schweizer, M. D. (2005): S. 132.

Bayes-Theorem (5) gilt für den Fall zwei sich ausschließender Hypothesen folgender Zusammenhang:

$$(6) \quad \frac{p(A | B)}{p(\neg A | B)} = \frac{p(A)}{p(\neg A)} \cdot \frac{p(B | A)}{p(B | \neg A)} \quad ^{211}$$

Das Vorhandensein der Indikation B wird in der Beweislehre als „falsch positiv“²¹² bezeichnet, obwohl die Hypothese A nicht zutrifft, mithin $p(B|\neg A)$ gilt. Das Verhältnis der bedingten Wahrscheinlichkeiten $p(B|A)$ zu $p(B|\neg A)$ bezeichnet Jeffrey als sogenannten „likelihood-ratio“²¹³. Jeffrey führt an gleicher Stelle aus, dass sich Formel (6) zu der leicht verständlichen Form umwandeln lässt:

$$(7) \quad \text{„Conditional odds} = \text{prior odds} * \text{likelihood-ratio} \text{“}^{214}.$$

Formel (7) besagt, dass die bedingte Chance gleich dem Produkt aus seiner Anfangs-chance und seinem Likelihood-Quotienten ist.²¹⁵ Die Literatur kennt neben dem deduktiven Fehlschluss auch den induktiven Fehlschluss. Die Induktion oder induktive Methode überprüft die Richtigkeit eines Sachverhalts durch empirisch feststellbare Einzelfälle. Ganz offensichtlich gehen induktive Schlüsse stets mit einer erheblichen Unsicherheit einher, solange nicht jeder Einzelfall geprüft worden ist, der u.U. nicht die Richtigkeit eines Sachverhalts bestätigen kann.²¹⁶ Zur Widerlegung der Fallacia Consequentis bedarf es mithin entweder eines Nachweises über die Unwahrheit der Prämisse oder eines Nachweises über die unkorrekte Ableitung.²¹⁷

²¹¹ Vgl. *Schweizer, M. D.* (2005): S. 126.

²¹² *Schweizer, M. D.* (2005): S. 125. *Schweizer* führt an gleicher Stelle aus, dass die Rate der sogenannten „falsch positiven“ Befunde ein wichtiges Kriterium für die Beweiskraft ist. *Schweizer, M. D.* (2005): S. 126.

²¹³ *Jeffrey, R. C.* (2004): S. 16.

²¹⁴ Die bedingten Chancen (odds) sind das Produkt aus der Anfangswahrscheinlichkeit und dem Likelihood- Quotienten. Vgl. *Jeffrey, R. C.* (2004): S. 16.

²¹⁵ Vgl. *Schweizer, M. D.* (2005): S. 126.

²¹⁶ Vgl. *Seiffert, H.* (2003): S. 154-155. Das IIA hat das Problem der Fehlschlüsse in Zusammenhang mit der Aufdeckung doloser Handlung intensiv diskutiert: „Auditors must be able to develop appropriate and supportable conclusions for the evidence they have collected.[...] To develop critical thinking skills necessary in developing findings and conclusions, auditors should be familiar with the two major categories of logical fallacies.“ *Kincaid, J. K./Sampias, W. J.* (2005): S. 209.

²¹⁷ Vgl. *Bucher, T. G.* (1998): S. 456.

Diese Überlegungen sollen im Rahmen eines Gedankenexperimentes ihre praktische Konkretisierung finden. Welche Rückschlüsse würde die Finanzbehörde für ihre Prüfungsschwerpunkte ableiten können, würde sie im Rahmen einer fiktiven Betrachtung auf einen statistisch armen²¹⁸ Homo oeconomicus abstellen? Unstreitig kann es im Härtefall rational sein, Einkommen aus der Schattenwirtschaft zu beziehen. Es handelt sich hierbei um eine Form des Einkommenserwerbs, die ohne den Schritt in die Illegalität nicht möglich wäre.²¹⁹ Der rationale Akteur würde allerdings sein schwarz erworbenes Einkommen vollständig verschweigen. Die Literatur bezeichnet solche Akteure, die ihr Einkommen völlig verschweigen, als „Geister“²²⁰. Hier liegt eine extreme soziale Konstellation vor, die ein erhebliches Ausmaß an Schwarzarbeit postuliert und insofern jeglichen Ruf nach minimaler Steuerehrlichkeit konterkariert.²²¹ Unstreitig führen solche kausalen Modellerkenntnisse zu deduktiv-nomologischen Erklärungsmustern der Form: „Wenn p, dann q“ und können zu folgendem Fehlschluss verleiten: Wenn eine Person X Steuern durch Schwarzarbeit hinterzogen hat, dann war Person X statistisch betrachtet arm. Die bedingte Wahrscheinlichkeit p(„arbeitet Schwarz“|„statistische Armut“) lässt jedoch in keiner Weise den Rückschluss auf die bedingte Wahrscheinlichkeit p(„statistische Armut“|„arbeitet Schwarz“) zu. Hierin liegt eine Gefahr der systematischen Fehleinschätzung bedingter Wahrscheinlichkeitsaussagen, die sogar politisch missbraucht werden können. Schweizer wendet zutref-

²¹⁸ Brodbeck sagt, dass Armut ein Mangel an einer Sache ist. Brodbeck, K.-H. (2005): S. 59. Definiert man Armut als Mangel an existenzsicherndem Einkommen, so wird der Begriff der Armut auf ein bestimmtes Einkommensniveau reduziert. Da unter der Generierung von Einkommen die „exklusive Möglichkeit des Zugangs zu Ressourcen“ verstanden wird, ist eine solche Reduktion des Begriffes Armut einlassungsfähig. Brodbeck, K.-H. (2005): S. 61. Brodbeck kritisiert, dass der Begriff der Armut in der Ökonomie allein auf unzureichendes Einkommen reduziert wird. So fasst Brodbeck Armut nicht als Zustand, sondern als einen (markfähigen) Prozess auf. Vgl. Brodbeck, K.-H. (2005): S. 59. So lässt sich dennoch leicht nachvollziehen, dass ein Mangel an einer bestimmten Sache von jedem unterschiedlich subjektiv beurteilt werden kann. Insbesondere kann ein spezifisches Einkommen beispielsweise als relativ gering empfunden werden. Das Einkommen sei hier als messbare geldgleiche statistische Stromgröße verstanden. Vgl. Brodbeck, K.-H. (2005): S. 61. Unterstellt wird auch, dass keine Ersparnisse oder freiwillige Transferleistungen vorliegen, die die eigene Existenz sichern können. Vgl. Märkt, J. (2003): S. 82.

²¹⁹ Balestrino hat diesen Zusammenhang die Situation von künstlerisch tätigen Musikern in Italien empirisch analysiert und gezeigt, dass circa 95 % aller italienischen Berufsmusiker ihr Einkommen im Schatten erwerben. Als einen wesentlichen Grund führte Balestrino die niedrigen durchschnittlichen Einkommen für Musiker an. Vgl. Balestrino, A. (2009): S. 2-3.

²²⁰ Erad/Ho führen zu den Geistern aus: „A group that has been neglected by this research has been those individuals who simply choose not to file a return, a group sometimes referred to as ‚ghosts‘ by academics and policy-makers.“ Erad, B./Ho C. C. (2001): S. 25. Die beiden Autoren benennen allerdings einen Ansatz von Cowell/Gordon als originäre Quelle für die Verwendung des Terminus Geister. Erad, B./Ho C. C. (2001): S. 25

²²¹ Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 144-145. In der Untersuchung von Körner/Strotmann wurde diese Situation modelltheoretisch aufbereitet. So verspricht die Ausübung von Schwarzarbeit trivialerweise immer einen größeren Nutzen, wenn kein Einkommen vorhanden ist. Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 144-145.

fend ein, dass „das Bayes-Theorem nicht beschreibt, wie Menschen tatsächlich mit probabilistischen Informationen umgehen [...]“²²².

Auch stellt sich häufig in der Realität das Problem ein, dass ein Ereignis A nicht nur von einem einzigen Merkmal, einer Information oder Indiz B monokausal abhängig ist, sondern von einer Vielzahl unabhängiger Merkmale, Informationen oder Indizien. Diese Sichtweise macht eine rekursive²²³ Anwendung der Bayes-Theoreme (6), (7) erforderlich, da nunmehr der rationale Steuerpflichtige über das Produkt $B = B_i \cap B_{i-1} \cap \dots \cap B_0$ der Aussagen $B_i \cap B_{i-1} \cap \dots \cap B_0$ entscheidungsrelevante Informationen über die unbekannte Eintrittswahrscheinlichkeit für A enthält.²²⁴

So lässt sich diese Rekursion aus der Propagation bei neuen Informationen für die Herleitung des vorliegenden Problems verwenden. Man kann sich diese Rekursion als Lernprozess für sukzessiv hinzukommende Informationen vorstellen, bei dem ein Wissensbestand über die Wahrscheinlichkeitsverteilung von $p(A|B_{i-1}, \dots, B_0)$ zum Zeitpunkt $i-1$ aktualisiert werden soll. Die subjektive Wahrscheinlichkeit $p(A)$ kann dabei als „Vorwissen“²²⁵ interpretiert werden.²²⁶ Jede neue im Zeitpunkt i verfügbare Information liegt in Form einer Likelihood-Funktion i.H.v. a posteriori $p(B_i|A)$ vor.²²⁷ Diese Information hinterfragt und aktualisiert die bisherige Einschätzung zur Wahrscheinlichkeitsverteilung. Das Bayes-Theorem ändert sich somit zu

$$(8) \quad p(A | B_i, \dots, B_0) = \frac{p(B_i, \dots, B_0 | A) \cdot p(A)}{p(B_i, \dots, B_0)} = \frac{p(A | B_{i-1}, \dots, B_0) \cdot p(B_i | A)}{p(B_i | B_{i-1}, \dots, B_0)} \quad 228$$

Zwangsläufig stellt sich häufig der Informationszufluss im gleichen Maße ein, wie die Komplexität des jeweiligen Sachverhalts zunimmt, die mit einer getroffenen Wahl einhergeht. Die Art der Informationsverarbeitung in (8) kann mit der sequentiellen Datenverarbeitung im Rahmen eines Stapel- oder Batchprozesses verglichen werden.²²⁹ So haben die Beobachtungen $B_i \cap B_{i-1} \cap \dots \cap B_0$ einen direkten Zeitpunkt t_i, t_{i-1}, \dots, t_0 . Da dieses Wissen nunmehr mit Zeitpunkten verknüpft ist, ergibt sich hieraus eine Alte-

²²² Schweizer, M. D. (2005): S. 128. Tatsächlich kann man die Beurteilung von Schweizer verschärfen, indem man ausführt, dass das Bayes-Theorem nicht beschreibt, wie Menschen tatsächlich mit probabilistischen Informationen umgehen [sollten].

²²³ Vgl. Koch, K. R. (2000): S. 17.

²²⁴ Vgl. Koch, K. R. (2000): S. 17.

²²⁵ Heizmann, M. et al. (2010): S. 145.

²²⁶ Vgl. Heizmann, M. et al. (2010): S. 145.

²²⁷ Vgl. Heizmann, M. et al. (2010): S. 145.

²²⁸ Vgl. Heizmann, M. et al. (2010): S. 145.

²²⁹ Vgl. Stahlknecht, P./Hasenkamp, U. (2002): S. 72-73.

rung des Wissens.²³⁰ Das Wissen in Formel (9) zeigt, dass der Kenntnisstand $\overline{p_i^t(A)}$ i-1 altes Wissen repräsentiert, das durch hinzukommendes Wissen $p(B_i|A)$ im Zeitpunkt i aktualisiert wird.

$$(9) \quad p_i^t(A | B_i, \dots, B_0) = \frac{p(A | B_i) \cdot \overline{p_i^t(A)}}{p(B_i | B_{i-1}, \dots, B_0)} \quad 231$$

Sofern im Zeitpunkt i kein neue Information hinzukommt, entspricht $p_i^t(A) = \overline{p_i^t(A)}$.²³²

2.2.2.2.7 Begründung des Homo oeconomicus als tauglicher Täter

Der Homo oeconomicus formuliert sein Ziel i.S.d. tatbestandlichen Erfolgs der Steuerhinterziehung unabhängig von zeitlichen und sozialen Kontexten und trennt dabei Ziele von Instrumenten. Eine Handlung (aber auch ein Unterlassen), die (bzw. das) für den rationalen Akteur lediglich ein Instrument ist, bewertet dieser nur hinsichtlich ihrer Wirksamkeit in Bezug auf den jeweils mit ihr verbundenen Zweck.²³³ Die (gesellschaftliche) Umwelt, die den rationalen Akteur umgibt, existiert für ihn nur in Restriktionen und Ressourcen. Er wird stets darauf bedacht sein, die Sanktionen und die steuerlichen und strafrechtlichen Verfahrensvorschriften, die sein Verhalten auslösen, in das Kalkül seiner Wahlhandlung zu ziehen. Der so beschriebene rationale Akteur ist somit determiniert - „causa enim praecedat effectum“²³⁴.

2.2.3 Ökonomische Rekonstruktion des objektiven Tatbestandes

2.2.3.1 Objektiver Tatbestand *de jure*

Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist in § 370 Abs. 1 AO kodifiziert. In § 370 Abs. 1 AO ist die Mannigfaltigkeit steuerkriminellen Verhaltens auf die drei Tathandlungen:²³⁵

- Machen unrichtiger oder unvollständiger Angaben,

²³⁰ Vgl. Heizmann, M. et al. (2010): S. 146.

²³¹ Vgl. Heizmann, M. et al. (2010): S. 146.

²³² Vgl. Heizmann, M. et al. (2010): S. 146.

²³³ In jeder Entscheidungssituation wird der rationale Akteur sich niemals von Gewohnheiten leiten lassen, sondern wird stets nach dem jeweils besten Weg streben, sein Ziel maximal zu erreichen. Vgl. Kliemt, H. (1984): S. 33.

²³⁴ Aquinas, T. (2006): S. 8. Eine sinnngemäße deutsche Übersetzung bedeutet: Die Ursache geht der Wirkung voran.

²³⁵ Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 304, Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 2994.

- pflichtwidriges²³⁶ In-Unkenntnis-lassen der Steuerbehörde²³⁷ über steuerlich erhebliche²³⁸ Tatsachen sowie
- pflichtwidriges²³⁹ Unterlassen durch Nichtverwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern - i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1-3 AO

beschränkt, die sich in den beiden tatbestandlichen Erfolgen - nicht gerechtfertigter²⁴⁰ Steuervorteil²⁴¹ oder Steuerverkürzung²⁴² - auswirken können.²⁴³ Hierbei sind Handlungs- und Unterlassungsdelikte zu unterscheiden.²⁴⁴ Die „bloße Nichtzahlung“²⁴⁵ der

²³⁶ Die Begrifflichkeit „pflichtwidrig“ knüpft an bestimmte Pflichten, die in anderen Gesetzen positiv normiert sind. So etwa in den allgemeinen Vorschriften der AO wie §§ 34-35, 93, 135, 149 AO sowie in den Einzelsteuergesetzen wie § 18 UStG, §§25, 41a, 45a EStG. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 102.

²³⁷ Zur Begrifflichkeit dessen, was unter „Behörde“ zu verstehen ist, siehe ausführlich *Rolletschke, S.* (2005): Rz. 24-27.

²³⁸ Als „steuerlich erhebliche“ Tatsache zu qualifizierende Tatsachen sind diejenigen, die für die „Entstehung, Höhe und Fälligkeit einer Steuer“ von Bedeutung sind. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 76.

²³⁹ Die Begrifflichkeit „pflichtwidrig“ im Zusammenhang mit § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO bedeutet, dass die Nichtverwendung von Steuerzeichen entgegen der gesetzlichen Verpflichtung, diese zu verwenden, eine pflichtwidrige Handlung indiziert.

²⁴⁰ Zu der Begrifflichkeit „nicht gerechtfertigt“ ist anzumerken, dass es sich nach Auffassung der Literatur hierbei um einen Sachverhalt handelt, für dessen Gewährung kein Rechtsanspruch besteht. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 177. Denkbar ist, dass die gesetzliche Voraussetzung für die Gewährung nicht erfüllt ist oder eine „finanzbehördliche Ermessensentscheidung durch die Tathandlung beeinflusst worden ist“. *Dumke, W.* (2011): Rz. 251.

²⁴¹ Als „Steuervorteil“ kommen nach *Hellmann* nur solche steuerlichen Besserstellungen in Betracht, die „die Finanzbehörde **außerhalb des Festsetzungsverfahrens** gewährt.“ *Hellmann, U.* (2011): Rz. 168. Dieser Auffassung schließt sich *Dumke* an. vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 103. Beispielsweise denkbar wäre als Anwendungsfall für die Erlangung einer Steuervergütung das Kindergeld gem. § 31 EStG, vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 107. Weitere Anwendungsfälle vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 107. Beispielhafte Anwendungsfälle im Zusammenhang mit der Beitreibung, vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 108. Beispielhafte Anwendungsfälle im Zusammenhang mit der ungerechtfertigten Herabsetzung der Vorauszahlungen, vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 109.

²⁴² Der Tatbestand der Steuerverkürzung ist auf die sachliche und die persönliche Nichterfassung zurückzuführen. Vgl. *Paufler, A.* (1983): S. 78 ff. Unter einer sachlichen Nichterfassung wird eine Nichterfassung der Einnahmen verstanden. Solche *Geschäfte ohne Rechnung* sind Handelsgeschäfte, die zur Verschleierung unbelegt oder ungebucht ausgeführt werden. Vgl. *Kemper, M.* (2006): S. 571. Die **persönliche** Nichterfassung unterbindet jede Erfassung der Einkommensverhältnisse und kann darüber hinaus gegen die Handwerks- und Gewerbeordnung wie auch gegen die sozialversicherungsrechtlichen Melde-, Beitrags- oder Aufzeichnungspflichten verstoßen. Vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1, 3, 5 SchwarzArbG.

²⁴³ Vgl. *Webel, K.* (2008): S. 44, *Paufler, A.* (1983): S. 28.

²⁴⁴ Vgl. *Haas, P./Müller, U.* (2009): S. 44, *Kürzinger, K.* (2004b): Rz. 92-93.

²⁴⁵ *Hellmann, U.* (2011): Rz. 65

festgesetzten Steuer ist jedoch keine Steuerhinterziehung.²⁴⁶ Das Handlungsdelikt ist durch „aktives Handeln“²⁴⁷ gekennzeichnet.²⁴⁸ § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sieht vor, dass derjenige ein Begehungsdelikt verwirklicht, der gegenüber den Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige²⁴⁹ oder unvollständige²⁵⁰ Angaben macht²⁵¹.²⁵² Ein Unterlassungsdelikt²⁵³ begeht derjenige, der pflichtwidrig steuererhebliche Tatsachen gegenüber der Steuerbehörde verschwiegen hat. Hass/Müller führen hierzu aus, dass ein echtes Unterlassen einem aktiven Handeln in-

²⁴⁶ Vgl. Kürzinger, K. (2004b): S. 94. Es fehlen ein tatbestandlicher Erfolg und eine tatkaugliche Handlung, wenn beispielsweise ein Steuerpflichtiger pünktlich, wahrheitsgemäß und vollständig seine Steuererklärung für eine Veranlagungssteuer einreicht und damit korrekt veranlagt wird, jedoch die Entrichtung beispielsweise erst nach Mahnung leistet (= schlechte Zahlungsmoral). Beispiel in Anlehnung an Hellmann, U. (2011): Rz. 65.

²⁴⁷ Kürzinger, K. (2004b): Rz. 97. Die Literatur spricht auch von einem „positiven Tun“. Hellmann, U. (2011): Rz. 79. Die allgemeine strafrechtliche Beurteilung geht vom aktiven Handeln aus. Vgl. Tröndle, H./Fischer, T. (2004b): Rz. 3a. Hierbei ist von einem bewussten (und gewollten) aktiven Handeln und einem bewussten (und gewollten) aktivem Handeln zu unterscheiden, dass unbewusste und ungewollte tatbestandsmäßigen Erfolg herbeiführt. Vgl. Tröndle, H./Fischer, T. (2004b): Rz. 3a.

²⁴⁸ Die Handlung wird sodann regelmäßig von strafrechtlicher Relevanz sein, wenn diese bewirkt wurde, um den Tatbestand zu verwirklichen. Vgl. Lübke, W./Müller, U./Bonenberger, S. (2008): S. 207.

²⁴⁹ Zur Begrifflichkeit der „Unrichtigkeit“ sei angemerkt, dass Angaben dann unrichtig sind, wenn das Erklärte im deutlichen Widerspruch zu der objektiven Lebenswirklichkeit steht. Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 2994, Kürzinger, K. (2004b): Rz. 143.

²⁵⁰ Zur Begrifflichkeit der „Unvollständigkeit“ sei angemerkt, dass Angaben dann unvollständig sind, wenn ein steuerlicher Sachverhalt nur teilweise durch Tatsachen gestützt wird und den Anschein erwecken, dass keine weiteren Pflicht gem. weiteren Angaben zu offenbaren sind. Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 2994, Kürzinger, K. (2004b): Rz. 144.

²⁵¹ Hinsichtlich der Begrifflichkeit „Angaben machen“ kann eine willentliche Äußerung - diese kann mündlich oder schriftlich abgegeben werden - gegenüber den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen verstanden werden. Vgl. Rolletschke, S. (2005): Rz. 27. Regelmäßig wird diese mit Einreichung der gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärung bewirkt, § 149 AO i.V.m. Einzelsteuergesetz wie etwa § 18 UStG Abs. 1 (Umsatzsteuervoranmeldung) und Abs. 3 (Umsatzsteuerjahreserklärung). Die Steuererklärung ist grds. als Wissenserklärung zu bewerten. Sofern hierin Gestaltungsmöglichkeiten beantragt werden, handelt es sich um eine Willenserklärung. Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 27, Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 1093.

²⁵² Die vom Täter gemachten Angaben können dabei schriftlich, mündlich, aber auch konkludent gemacht worden sein. Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 2994. Ob konkludentes-schlüssiges-Verhalten als tatkaugliches Verhalten in Frage kommt, ist strittig. Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 81. Nach Hellmann werden Zweifelsfälle regelmäßig unter § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO subsumiert. Hellmann, U. (2011): Rz. 81.

²⁵³ Die strafrechtliche Literatur unterscheidet bewusstes und unbewusstes Unterlassen. Vgl. Tröndle, H./Fischer, T. (2004b): Rz. 3a. Um eine Unterlassungstat handelt es sich beispielsweise bei der Tat i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (aber auch Nr. 3), bei der ein sogenannter hypothetischer Kausalverlauf vorliegen muss.

soweit gleichgestellt ist, wie es die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen zur „vollständige[n], richtige[n] und rechtzeitige[n] Erklärung“²⁵⁴ gegenüber der Finanzbehörde betrifft.²⁵⁵ Das pflichtwidrige Nichtverwenden von Steuerzeichen entgegen der gesetzlichen Verpflichtung wird nach § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO geahndet und ist damit nach Auffassung von Dumke ein Unterlassungsdelikt.²⁵⁶

2.2.3.2 Ökonomische Rekonstruktion des objektiven Tatbestandes

Ökonomisch gewendet, kann somit die pflichtwidrige Handlung oder Unterlassung als eine „Methode“²⁵⁷ verstanden werden, die dazu geeignet ist, die Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu realisieren. Hundsdoerfer hat gezeigt, dass die Verwendung einer „steuerökonomischen Basisformel“²⁵⁸ dem Anspruch genügt, eine allgemeine Systematik der steuerdelinquenten Methoden bieten zu können. Diese Formel (10) lautet:

$$(10) \quad T = \sum_j t_j [BMG_j; Data_j].^{259}$$

T repräsentiert die Summe aller Steuerausgaben eines steuerpflichtigen Homo oeconomicus. Die Summe bildet sich aus j-Steuerarten, die in einer entsprechenden Steuertariffunktion t_j dargestellt sind. BMG_j repräsentiert die jeweilige Bemessungsgrundlage der j-ten Steuerart und $Data_j$ repräsentiert die sonstigen relevanten Angaben bzw. Daten für die Veranlagung.²⁶⁰ Das Ergebnis dieser Analyse ist, dass die Bemessungsgrundlagen und die sonstigen zu deklarierenden Daten manipuliert oder verschwiegen werden können, wohingegen der Steuertarif regelmäßig nicht manipuliert werden kann.²⁶¹

²⁵⁴ Haas, P./Müller, U. (2009): S. 44.

²⁵⁵ Diese Frage berührt in vielen Fällen die Frage, ob die abgegebene Steuererklärung vollständig und richtig ist. Vgl. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Siehe auch Haas, P./Müller, U. (2009): S. 44. Der Steuerpflichtige dokumentiert die unrichtigen und unvollständigen Angaben durch die geleistete eigenhändige Unterschrift gem. § 150 Ansatz 3 Satz 1 AO. Gem. § 150 Abs. 3 Satz 1 AO ist die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist.

²⁵⁶ Vgl. Dumke, W. (2011): Rz. 73.

²⁵⁷ Der Terminus „Methoden der Steuerhinterziehung“ geht auf Hundsdoerfer zurück. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 29.

²⁵⁸ Hundsdoerfer, J. (1996): S. 30.

²⁵⁹ Vgl. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 30.

²⁶⁰ Vgl. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 30.

²⁶¹ Vgl. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 31.

Allingham/Sandmo haben dieses grundlegende Entscheidungsproblem in einem Modell formalisiert.²⁶² In dem Grundmodell der rationalen Steuerhinterziehung wird unterstellt, dass der rationale Steuerpflichtige ein gegebenes Einkommen W ²⁶³ zu deklarieren habe und dieses mit einem proportionalen Steuertarif t zu versteuern hat. Die Literatur nimmt hierzu an, dass es sich bei dem Parameter t um einen durchschnittlichen Steuersatz handelt.²⁶⁴ In der Ausgangssituation wird davon ausgegangen, dass die deklarierte Bemessungsgrundlage von einem gegebenen Einkommen W abweichen kann. Wenn angenommen wird, dass H den hinterzogenen Teil des Einkommens darstellt, kann hierunter die Entscheidungsvariable des steuerpflichtigen Homo oeconomicus, mithin das **Explanandum** der Analyse, interpretiert werden.²⁶⁵ Allerdings soll der hinterzogene Betrag H höchstens dem Einkommen i.H.v. W entsprechen. Wenn der Homo oeconomicus einen Teil seines Einkommens hinterzieht, so verbleibt ihm, wenn der Betrug nicht vom Fiskus aufgedeckt wird, ein Einkommen von W^Y . Für W^Y gelte folgender Zusammenhang:

$$(11) \quad W^Y = W - t \cdot (W - H), \text{ was zu}$$

$$(11.1) \quad W^Y = (1-t) \cdot W + t \cdot H \text{ umgeformt werden kann.}^{266}$$

Im Rahmen der modelltheoretischen Analyse wird somit die Steuerhinterziehung auf die Differenz zwischen dem Steuerbetrag, den die Finanzbehörde ohne Vorliegen der Steuerhinterziehung hätte festsetzen sollen, und dem Steuerbetrag, den sie aufgrund unrichtiger oder unvollständiger Angaben festgesetzt hat, abgestellt.²⁶⁷ Diese modelltheoretische Aufbereitung kann als Rekonstruktion des objektiven Tatbestands aufgefasst werden, der angesichts der Mannigfaltigkeit steuerdelinquenten Verhaltens unstrittig schlicht dargetan ist.²⁶⁸ Die Schwierigkeit bei der Erfassung dieser Vielfalt

²⁶² Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 323. Im Zentrum ihrer Überlegung steht der Homo Oeconomicus, dessen vornehmliches Interesse in der Verschaffung eines eigennützigen Anreizes liegt, auch unter Inkaufnahme einer kriminellen Handlung. Vgl. Ausführungen in Kapitel 2.2.2.2.

²⁶³ Bernasco führt hierzu aus, dass die Akteure ein Einkommen innehaben, das der Finanzbehörde gänzlich unbekannt ist: „we consider a taxpayer with income W , which is unknown to the tax collector. The taxpayer must decide how much income [...] to report, knowing that on the reported income he will have to pay tax.” Bernasco, M. (1998): S. 125.

²⁶⁴ Die Diskussion der Literatur macht deutlich, dass die Darstellung des proportionalen Tarifs als unbefriedigend angesehen wird. Vgl. Cowell, F. A. (1975): S. 313-318. So findet sich auch die Einführung eines indirekt sowie direkt progressiven Tarifs in das Entscheidungskalkül u.a. bei Goerke, L. (2004): S. 35-42, Hundsdoerfer, J. (1996): S. 128-134, Hagedorn, R. (1991): S. 43-46, Koskela, E. (1983): S. 127-133, Cowell, F. A. (1975): S. 313-318.

²⁶⁵ Vgl. Beckmann, K. (2003): S. 14.

²⁶⁶ Vgl. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 87.

²⁶⁷ Vgl. Schwarz, B. (2002a): Rz. 7.

²⁶⁸ Vgl. Ausführungen zum objektiven Tatbestand in Kapitel 2.2.3.

steuerdelinquenten Verhaltens lässt sich bereits aus dem blankettartigen Charakter des Tatbestands ableiten. Ebenso wenig, wie die allgemeinen Steuerstrafvorschriften in der AO sämtliche denktheoretischen Formen steuerdelinquenten Verhaltens aufführen können, vermag eine ökonomische Rekonstruktion alle Variationen der Steuerhinterziehung in einem einzigen Modell abzubilden. Insoweit lässt sich nachvollziehen, warum die modelltheoretische Analyse das individuelle Hinterziehungsverhalten²⁶⁹ auf einen schlichten **Substitutionseffekt** in Form einer illegalen Steuervermeidung reduziert.

Die ökonomische Erfassung einer Steuerhinterziehung kann somit - wie jedes andere ökonomisch rekonstruierte kriminelle Phänomen - als ein Problem der Beschäftigungswahl gesehen werden²⁷⁰, bei der ein Individuum seine Zeit auf legale wie illegale Handlungen allokiert unter der Prämisse der Maximierung seines Erwartungsnutzens.²⁷¹ In der Anpassungsreaktion des steuerpflichtigen Homo oeconomicus kann also eine Substitution von legaler und illegaler Arbeit erblickt werden. Der hiermit einhergehende Anreiz zur Verlagerung in die illegalen Güter- und Arbeitsmärkte kennzeichnet somit das Problem der Schwarzarbeit, das in der Literatur gleichsam in einem Atemzug mit dem Problem der Steuerhinterziehung genannt wird.²⁷² Durchaus ist die Steuerhinterziehung ein Tatbestand, der zunächst unabhängig von Schwarzarbeit existiert.²⁷³ Allerdings ist die Schwarzarbeit niemals von der Steuerhinterziehung trennbar.²⁷⁴ Beckmann weist zu Recht auf den Umstand hin, dass die bei der Schwarz-

²⁶⁹ Der Autor verkennt jedoch in keiner Weise die dahinter stehende Komplexität in weiteren Problembereichen wie die mannigfaltigen manipulativen Sachverhalts- und Abbildungsgestaltungen im betrieblichen Rechnungswesen. Vgl. hierzu die ausführlichen Ausführungen von *Pauffer, A.* (1983): S. 62-160.

²⁷⁰ Vgl. *Kunz, H.* (1993): S. 192.

²⁷¹ Vgl. *Sjoquist, D.* (1973): S. 446, *Stigler, G. J.* (1970): S. 530.

²⁷² Vgl. u.a. *Brümmerhoff, D.* (2007): S. 474-477, *Beckmann, K.* (2003): S. 3-4, *Kirchler, E./Maciejovsky, B.* (2002): S. 3, *Schrage, H.* (1987): S. 97. Woher diese inhaltliche Verzahnung kommt, lässt sich anhand der Legaldefinition von Schwarzarbeit gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 SchwarzArbG festmachen. Demnach leistet Schwarzarbeit, wer Dienst- oder Werkleistungen erbringt oder ausführen lässt und dabei als Steuerpflichtiger seine sich aufgrund der Dienst- oder Werkleistungen ergebenden steuerlichen Pflichten nicht erfüllt.

²⁷³ Vgl. hierzu *Enste, D.* (2003): S. 13.

²⁷⁴ Dieser innere Zusammenhang findet sich in der Gesetzgebung zur Bekämpfung der Schwarzarbeit wieder. So beinhaltet das Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung eine Vielzahl von Mitteilungsverpflichtungen und Ermittlungsmöglichkeiten. Mit der Einführung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 SchwarzArbG sind dem Zoll beispielsweise wesentliche Prüfungsaufgaben übertragen worden. Die Unterrichtung und Zusammenarbeit von Zoll und Finanzbehörde ist in § 6 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 geregelt. § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 SchwarzArbG regelt die Erteilung von Auskünften aus der zentralen Datenbank gegenüber der Finanzverwaltung. Vgl. *Lübke, W./Müller, U./Bonenberger, S.* (2008): S. 123. Vgl. auch die Ergebnisse der Zollbilanz im Rahmen aufgedeckter Straftaten in Zusammenhang mit Schwarzarbeit, *BMF* (2011a): S. 62-63. Zudem sieht § 113 SGB IV zur Verfolgung und Ahndung der Ordnungswidrigkeiten nach § 111

arbeit aufgenommene Tätigkeit für sich genommenen zumeist legal ist.²⁷⁵ Allerdings wird die schwarz ausgeübte Tätigkeit durch die Nicht-Deklaration illegal.²⁷⁶ Dieses Phänomen wird in der Literatur als „Moonlighting“²⁷⁷ bezeichnet. Dass aus einer illegalen Tätigkeit ein größerer erwarteter Nutzen verglichen mit den erwarteten Kosten zufließt, kann somit rationaler Bestimmungsgrund für den illegalen Handel mit Arbeitskraft auf Schwarzmärkten²⁷⁸ sein.²⁷⁹

SGB IV eine Zusammenarbeit von Zollverwaltung, Einzugsstellen und den Trägern der Rentenversicherung vor, wenn sich Anhaltspunkte für Verstöße gegen § 2 Abs. 1 SchwarzArbG ergeben.

²⁷⁵ Vgl. Beckmann, K. (2003): S. 4.

²⁷⁶ Vgl. aber auch die Ausführungen zur Fallacia Consequentis Ausführungen in Kapitel 2.2.2.2.6.2.

²⁷⁷ Beckmann, K. (2003): S. 4.

²⁷⁸ Kennzeichen eines Schwarzmarktes ist, dass er regelmäßig illegal ist und die Transaktionen zum Vorteil aller daran Beteiligten sind. Solche Schwarzmärkte entstehen beispielsweise infolge von staatlichen Versorgungsengpässen oder durch staatliche Rationierung. Vgl. Göke, M./Hartwig, K. H. (1998): S. 109. Hierbei entspräche die (echte) Nachfrage einer monetären Nachfrage nach verbotenen Waren oder Leistungen. Das Angebot entspräche diametral dem Angebot illegaler Ware. Vgl. Kunz, H. (1993): S. 200. Dieser illegale Handel wird als opferlose Kriminalität bezeichnet. Diese Sicht entspricht der Annahme, dass die Transaktion der Akteure freiwillig ist und damit keine unmittelbaren Nutzeneinbußen verursache. Vgl. Göke, M./Hartwig, K. H. (1998): S. 109. Die Schwarzarbeit ist eine rationale (Ausweich-)Reaktion auf lohnreibende Eingriffe des Staates oder tarifvertraglich vereinbarter Mindestlöhne, die rationierend wirken. Vgl. Enste, D. (2003): S. 12-13. So führt eine Steigerung des Lohns zu einem Angebotsüberhang an Arbeitskräften und eine Markträumung wird nicht erreicht. Für Anbieter wie Nachfrager von Schwarzarbeit ist der Anreiz umso größer, je höher die Steuer- und Abgabenbelastung subjektiv empfunden wird. Vgl. Enste, D. (2003): S. 10 f, Petry, G./Wied-Nebbeling, S. (1987): S. 35

²⁷⁹ Vgl. Göke, M./Hartwig, K. H. (1998): S. 110. Weck formulierte hierzu folgende Hypothese: „Je höher die (Netto-)Belastung durch den öffentlichen Sektor, [...] desto größer ist der Umfang der Schattenwirtschaft.“ Weck, H. (1983): S. 51. Überdies können Inflationstendenzen dieses subjektive Gefühl einer übermäßigen Abgabenbelastung verstärken. Zeitigt die Schwarzarbeit den Ausfall von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen, so liegt hierin einerseits eine negative Begleitscheinung für die öffentliche Hand, und andererseits kann die Entrichtung der Steuer als solche eine Begründung illegaler Aktivitäten sein. Die illegale Arbeit entzieht sich der Erfassung offizieller Statistiken und damit der Besteuerung. Vgl. Schrage, H. (1987): S. 97. Somit verbleibt dem Individuum die Option, entweder das Einkommen in Form von Eigenarbeit zu beziehen, um Steuern möglichst legal zu vermeiden, oder das Einkommen im Schatten zu erwerben, um die Steuern zu hinterziehen. Vgl. Schrage, H. (1987): S. 60 ff. Der Zusammenhang von Schwarzarbeit und Steuerhinterziehung ist somit hinreichend kausal. Zudem zeigt die Analyse, dass hinter der Aufnahme illegaler Tätigkeiten ein eindeutiger ökonomischer Anreiz steht, der geeignet für die Erklärung des empirischen Phänomens Steuerhinterziehung ist. So steht hinter dem im Schatten erwirtschafteten Einkommen ein zweckrationaler Mitteleinsatz, und dies ist Ausdruck eines ökonomischen Kalküls.

2.2.4 Ökonomische Rekonstruktion der kausalen Erfolgszurechnung

2.2.4.1 Kausalität *de jure*

Wie zuvor ausgeführt setzt der Tatbestand der Steuerhinterziehung einen „gedanklich abgrenzbaren Erfolg[...] in der Außenwelt“²⁸⁰ voraus, sodass „nach dem **ursächlichen Zusammenhang** zwischen Handlung und Erfolg gefragt werden muss.“²⁸¹ Für die Verwirklichung des Unrechtstatbestands ist es damit erforderlich, dass zwischen dem Eintritt eines bestimmten Erfolgs und der Tathandlung eine kausale Beziehung besteht,²⁸² sodass der tatbestandliche Erfolg dem Täter als dessen „Werk“²⁸³ zugerechnet werden kann.²⁸⁴ Die Rechtsprechung verwendet zur Feststellung der Kausalität die sogenannte Äquivalenz- bzw. Bedingungstheorie. Als kausale Erfolgsverursachung wird jene Handlung angesehen, die nicht hinweggedacht werden kann, ohne dass die Verkürzung der Steuer oder die Realisierung nicht gerechtfertigter Steuervorteile nach der sogenannten *Conditio-sine-qua-non*-Formel entfiel.²⁸⁵ Grundsätzlich ist damit die Feststellung dieses Zusammenhangs eine „empirische Frage“²⁸⁶, die der Wissenschaft und der Rechtsprechung überlassen worden ist.²⁸⁷ Folgt man den Ausführungen von Gebauer, so bezieht allerdings das menschliche Denken stets hypothetische Kausalverläufe mit ein.²⁸⁸ Hypothetische Kausalstrukturen sind allerdings nicht Bestandteil der Äquivalenztheorie, da diese sich nur auf tatsächliche Geschehensverläufe durch aktives Handeln beziehen. Allerdings entfallen tatsächliche Geschehensverläufe nicht durch hypothetische Verläufe, die anstatt tatsächlicher an deren Stelle treten kön-

²⁸⁰ Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 23.

²⁸¹ Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 23. Sofern das Unterlassen pflichtwidrig in Bedingungszusammenhang mit dem Verletzungsgeschehen steht, kann das pflichtwidrige Unterlassen in gleicher Weise wie verbotenes Tun kausal sein. Vgl. Köhler, M. (1997): S. 228. Dies geht zudem explizit aus § 370 Abs. 1 Nr. 2 hervor. Siehe auch Peter, F. K./Kramer, R. (2009): S. 97.

²⁸² Vgl. u.a. Peter, F. K./Kramer, R. (2009): S. 97, Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 153-159, Hild, D./Hild, E. C. (2008): S. 30.

²⁸³ Vgl. Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 154.

²⁸⁴ Grds. berührt dieser Aspekt die Frage der sogenannten objektiven Erfolgszurechnung. Freund expliziert die objektive Erfolgszurechnung wie folgt: „Für die Bestrafung wegen vollendeten Delikts muss sich ein schadensträchtiger Verlauf zugetragen haben, dessen Vermeidung ex ante Legitimationsgrund der übertretenen Verhaltensnorm war.“ Freund, G. (2009): S. 60.

²⁸⁵ Die kausale Zurechnungsrechnung entspricht hierbei der sogenannten „*Conditio-sine-qua-non*-Formel“. Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 156, Hild, D./Hild, E. C. (2008): S. 45, Tröndle, H./Fischer, T. (2004b): Rz. 16.

²⁸⁶ Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 153-159. Das Vorliegen einer kausalen Beziehung ist unstrittig eine notwendige Bedingung, allerdings ist diese in keiner Weise hinreichend für die Feststellung der Erfolgszurechnung.

²⁸⁷ Vgl. Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 156.

²⁸⁸ Gebauer, M. (2007): S. 1.

nen.²⁸⁹ Der Nachweis einer hypothetischen Kausalität ist jedoch immer dann erforderlich, wenn eine objektive Zurechenbarkeit des tatbestandlichen Erfolges bei einer Unterlassungshandlung gefordert ist.²⁹⁰

2.2.4.2 Ökonomische Rekonstruktion der kausalen Erfolgszurechnung

Das Ziel empirischer Wissenschaften ist es, Kausalstrukturen für empirische Phänomene aus getroffenen Annahmen abzuleiten.²⁹¹ Das empirische Phänomen, das erklärt werden soll, wird in der Kausalstruktur als Wirkung formalisiert. Ein entsprechender Beleg hierfür findet sich bei Friedman: „A more serious effect of the difficulty of testing economic hypotheses by their predictions is to foster misunderstanding of the role of empirical evidence in theoretical work. Empirical evidence is vital at two different, though closely related stages in constructing hypotheses and in testing their validity.“²⁹² Die Hinterziehung der Steuer wird in der modelltheoretischen Analyse in einem Entscheidungsprozess bestimmt, der im Wesentlichen durch Sanktion, Entdeckungswahrscheinlichkeit, Einkommen und Besteuerung charakterisiert ist und der Sanktionen und verfahrensrechtliche Vorgänge auslöst.²⁹³

Bei der Generierung von Hypothesen geht das Wissen über kausale Zusammenhänge letztlich auf Erfahrung zurück.²⁹⁴ Diese Kausalität ist somit notwendig, um ein empirisches Phänomen wie die Steuerhinterziehung erklären zu können. Diese Annahme ist von zentraler Bedeutung: Das Ziel empirischer Wissenschaften ist es stets, Kausalstrukturen für empirische Phänomene aus allgemeinen Annahmen abzuleiten, indem einer beobachtbaren Wirkung die vermuteten, ebenfalls beobachtbaren Ursachen zugeordnet werden.²⁹⁵ Die vorliegende Arbeit untersucht somit die Steuerhinterziehung als zu erklärendes (empirisches) Phänomen. Für die vorliegende Analyse spielen Ver-

²⁸⁹ Vgl. Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 161

²⁹⁰ Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 197.

²⁹¹ Vgl. Schmiel, U. (2009): S. 151, Assenmacher, W. (2003): S. 182.

²⁹² Friedman, M. (1953): S. 12.

²⁹³ Vgl. Bordignon, M. (1993): S. 345.

²⁹⁴ Vgl. Lahno, B. (ohne Angabe): S. 1.

²⁹⁵ Das bedeutet, es besteht eine eindeutige kausale Verbindung zwischen der Ursache und der Wirkung. *Hume* bejaht die Notwendigkeit eines sachlogischen Zusammenhanges zwischen Ursache und der Wirkung und verweist auf einen vielmehr psychologischen Mechanismus menschlicher Wahrnehmung. Die Voraussetzung eines Kausalzusammenhangs ist nach *Hume* nicht begründbar, wohl aber die Existenz subjektiver Erwartungen. *Kant* stimmt *Hume* insoweit zu, als dass wir von unserer Erfahrung abhängig sind, wenn wir in spezifischen Fällen entscheiden sollen, welche Ereignisse in einem Kausalverhältnis stehen. Der Verstand ordnet bei der Deutung von Phänomenen Ursache und Wirkung und ermöglicht damit objektive Erkenntnis. *Kant* wörtlich: „Alles was geschieht (anhebt zu sein), setzt etwas voraus, worauf es nach einer Regel folgt“. *Kant, I.* (2006): S. 106. Daher hat das Kausalitätsprinzip notwendigerweise für unsere gesamte Erfahrungswelt Geltung. Vgl. *Carl, W.* (1992): S. 127 ff.

haltensannahmen daher eine zentrale Rolle, um die Ergebnisse dieser Arbeit handhabbar zu machen. Die ausführliche Reflexion dieser Annahmen gewährleistet das Gebot wissenschaftlicher Transparenz: Das (reduktionistische) Abbild der Realität ist dem Umstand geschuldet, dass jedes Verhaltensmodell ein gewisses Maß an heuristischer Funktion verfolgt. Die kritische Reflexion gewährleistet zudem Qualitätssicherung des Forschungsergebnisses.

Die explizite Aufführung der Verhaltensannahmen gewährleistet, dass Aussagen hinreichend plausibel und überprüfbar sind und damit die Prognosefähigkeit²⁹⁶ ermöglicht wird: Jeder wissenschaftliche Ansatz beginnt mit dem Entwurf eines Menschenbildes²⁹⁷ und folglich mit einer bewussten oder unbewussten Annahme über menschliches ökonomisches Verhalten.²⁹⁸ Das bedeutet, dass im Rahmen einer ökonomischen Analyse untersucht wird, wie sich das Individuum in einer bestimmten Situation verhält.²⁹⁹ Die Konstruktion von Verhaltensmodellen reduziert menschliches Verhalten, um darauf aufbauend Prognosen über wahrscheinliches Verhalten zu entwickeln, und ermöglicht es damit, eine Antwort auf die Frage zu geben, warum sich ein Individuum auf eine bestimmte Art und Weise verhält.³⁰⁰ Verhaltensmodelle erfüllen somit eine positiv-analytische, bzw. prognostische Funktion. Die Güte eines solchen Modells misst sich an der Fähigkeit, „kausale Mechanismen abzubilden und zutreffende Prognosen zu erstellen“³⁰¹.

So ist es aber auch nicht weiter verwunderlich, dass das Zugrundelegen einer ökonomischen Rationalität auch nur solche Implikationen offenbart, die mit rationalem Verhalten korrespondieren, wenn nicht weitere Annahmen hinzugefügt werden.³⁰²

²⁹⁶ Eine einheitliche Definition des Prognosebegriffs kann der Literatur nicht entnommen werden. Bloße Behauptungen müssen von Prognosen definitorisch differenziert werden. Vgl. *Tietzel, M.* (1989): S. 6. Hierbei werden zukunftsbezogene Aussagen getroffen, die nicht auf eine sachlogische Struktur zurückzuführen sind. Der Autor einer solchen Prophezeiung behauptet schlicht ins Blaue hinein. In Anlehnung an die Ökonometrie können solche zukunftsgerichteten Informationen als Prognosen angesehen werden, die als solche bestimmten qualitativen Anforderungen genügen müssen. Wesentliche Bestandteile einer Prognose sind der Prognosegegenstand und die zeitliche Reichweite. Vgl. *Auer, von L.* (2007): S. 9. Ähnlich vgl. *Assenmacher, W.* (2003): S. 189 ff, *Assenmacher, W.* (2002): S. 7 ff. So auch aus Sicht der Wirtschaftsprüfung *Radde, J.* (2006): S. 112.

²⁹⁷ Vgl. nochmals Ausführungen in Kapitel 2.2.2.2.

²⁹⁸ Vgl. *Bizer, M.* et al. (2005): S. 7 ff.

²⁹⁹ Vgl. *Schmidtchen, D.* (2000): S. 3.

³⁰⁰ Vgl. *Bizer, M.* et al. (2005): S. 11.

³⁰¹ *Bizer, M.* et al. (2005): S. 10.

³⁰² *Simon* sagt hierzu: „In all these examples we will see that the conclusions that are reached by neo-classical reasoning depend very much on the auxiliary, factual assumptions of substantive rationality - in particular, the utility-maximization assumptions.“ *Simon, H. A.* (1987): S. 28.

2.2.5 Ökonomische Rekonstruktion des subjektiven Tatbestands

2.2.5.1 Subjektiver Tatbestand *de jure*

Die Steuerhinterziehung zeichnet sich neben den objektiven Tatbeständen durch einen subjektiven Tatbestand aus. Die subjektive Vorstellung des Täters, durch sein Handeln eine abstrakte oder konkrete Gefahr für ein Rechtsgut zu bewirken, korrespondiert nach Auffassung der Literatur mit der Differenzierung auf objektiver Tatebene zwischen abstrakter und konkreter Rechtsgutsverletzung.³⁰³ Der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung weist auf eine innere Einstellung des Täters hin und setzt Vorsatz voraus.³⁰⁴ Frisch führt hierzu aus, dass vorsätzliches „Handeln [...] dem Gesetzgeber [...] ganz offensichtlich unter jenen Aspekten, die für das Ob und das Ausmaß der Strafe relevant sind, gewichtiger als fahrlässiges [...] [erscheine]“.³⁰⁵ Zum Tatbestand gehört demnach das sogenannte voluntative³⁰⁶ ebenso wie das kognitive Element einer Straftat.³⁰⁷ Im Bereich des Vorsatzes sind je nach Grad und Intensität von Wissen und Wollen grundsätzlich drei Formen³⁰⁸ zu unterscheiden, die für die Verwirklichung des Tatbestands ausreichen:³⁰⁹

- Dolus directus I. Grades (Absicht),
- Dolus directus II. Grades (Wissen),
- Dolus eventualis (bedingter Vorsatz).

Wenn es dem Täter tatsächlich darauf ankommt, den jeweiligen Erfolg des Tatbestands zu verwirklichen, so wird von Dolus directus I. Grades bzw. von Absicht gesprochen.³¹⁰ Die Verwirklichung des Tatbestands ist Ziel oder zumindest „Zwischen-

³⁰³ Vgl. Joerden, J. C. (2009): S. 284.

³⁰⁴ Vgl. Beckmann, K. (2003): S. 4 f, Haas, P./Müller, U. (2009): S. 48, Webel, K. (2008): S. 98. Strafbar ist somit nur vorsätzliches Handeln, wenn nicht das Gesetz fahrlässiges Handeln ausdrücklich mit Strafe bedroht, was in § 15 StGB geregelt ist. Der Täter muss es somit mit Wissen und Wollen entweder pflichtwidrig unterlassen, die Finanzbehörden über steuerlich relevante Tatsachen in Kenntnis zu setzen bzw. Steuerstempel oder Steuerzeichen zu verwenden (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO), oder steuerlich relevante Tatsachen der Finanzverwaltung unvollständig oder falsch darstellen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO).

³⁰⁵ Frisch, W. (1983): S. 33.

³⁰⁶ Unter voluntativ wird hier das emotionale Element verstanden. Vgl. Safferling, C. J. M. (2008): S. 119.

³⁰⁷ Vgl. Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 204, Tröndle, H./Fischer, T. (2004c): Rz. 3.

³⁰⁸ Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 218.

³⁰⁹ Vgl. Peter, F. K./Kramer, R. (2009): S. 98.

³¹⁰ Vgl. Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 211, Tröndle, H./Fischer, T. (2004b): Rz. 6.

ziel“³¹¹ des Täters. Diese Form des Vorsatzes ist durch das betonte Wollenselement gekennzeichnet. Das Wissensselement ist im Einzelfall nur abgeschwächt vorhanden. Nach Puppe muss der Täter nicht nur die Gefahr erkennen, „sondern im Sinne der Gefahr urteilen“³¹².

Kommt es dem Täter lediglich auf den Erfolgseintritt des Tatbestands an, den er für sicher oder zumindest für möglich hält, so kann von Dolus directus II. Grades bzw. von Wissen gesprochen werden. Nach h.M.³¹³ dominiert beim Dolus directus II. Grades das Wissen bzw. das namensgebende Wissensselement über das Wollenselement.

Die Literatur nimmt bedingten Vorsatz bzw. Dolus eventualis dann an, wenn der Täter die Tatbestandsverwirklichung lediglich für möglich hält und den Erfolg „billigend in Kauf“³¹⁴ nimmt.³¹⁵ Die Rechtsprechung verfolgt dabei die „Einwilligungstheorie“³¹⁶, die darauf abstellt, dass das Willenselement über das Wollenselement dominiert: Der Täter nimmt dabei den hingenommenen tatbestandlichen Erfolg billigend in Kauf, wenngleich auch dessen Mitteleinsatz u.U. unerwünscht, jedoch notwendig für die Erreichung seines Ziels ist.³¹⁷ Neben der Diskussion einer Einwilligungstheorie erörtert die Literatur eine Reihe „kognitiver Theorien“.³¹⁸ Die kognitiven Theorien lassen im Gegensatz zur Einwilligungstheorie das Wollenselement beiseite. Dadurch stellen die-

³¹¹ Unter einem Zwischenziel verstehen *Tröndle/Fischer* jenes Streben des Täters, das ihm auf „seinem Weg weiterhilft“. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004b): Rz. 6.

³¹² *Puppe, I.* (2008): S. 235. *Puppe* führt hierzu ferner aus, dass der Richter diesen psychologischen Sachverhalt beim Täter durch forensische Beweise feststellen muss. Eine bloße Interpretation seines Verhaltens vermag hierbei nicht zu genügen.

³¹³ Vgl. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004c): Rz. 7, *Wiese, J.* (2004a): Rz. 440. So leitet sich im Falle des direkten Vorsatzes der Handlungswille aus dem Wissen des Täters ab, da ihm die Konsequenzen seiner Handlung bekannt sind, die er sogar u.U. selbst als sozial unerwünscht beurteilt. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 221. Bei *Hellmann* findet sich das Beispiel eines Steuerpflichtigen, der seine illegalen Einkünfte deswegen pflichtwidrig gegenüber der Finanzbehörde verschweigt, weil er sich vor der strafrechtlichen Ahndung fürchtet. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 222.

³¹⁴ *BGHSt* (1955): S. 363, *BGHSt* (1970): S. 283.

³¹⁵ Vgl. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004c): Rz. 10, 10a, *Wiese, J.* (2004a): Rz. 442.

³¹⁶ Bei der Einwilligungstheorie liegt bedingter Vorsatz vor, wenn der Täter den für möglich gehaltenen Erfolg im Rechtssinne billigt. Hat er dagegen die Rechtsgutsverletzung innerlich abgelehnt und auf ihren Nichteintritt gehofft, so handelt es sich nur um bewusste Fahrlässigkeit. Vgl. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004c): Rz. 10.

³¹⁷ Vgl. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004c): Rz. 10a, *BGHSt* (1955): S. 370.

³¹⁸ Nach der Wahrscheinlichkeitstheorie handelt, wer sich den Erfolg als möglich und auch wahrscheinlich vorgestellt hat. Vgl. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004c): Rz. 11a. Die Gleichgültigkeitstheorie hingegen stellt darauf ab, dass der Täter die von ihm für möglich gehaltene Tatbestandsverwirklichung aus Gleichgültigkeit gegenüber dem geschützten Rechtsgut billigend in Kauf nimmt. Vgl. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004c): Rz. 11b. Die Vertreter der Möglichkeitstheorie nehmen Dolus eventualis an, wenn der Täter von der konkreten Möglichkeit einer Tatbestandsverwirklichung ausgeht und trotzdem handelt. Vgl. *Tröndle, H./Fischer, T.* (2004c): Rz. 11c.

se einerseits für die Ernstlichkeit eines Rechnens mit dem Erfolg immer auf eine rein intellektuelle Wahrscheinlichkeitsprognose ab. Andererseits beachten sie nicht, dass ein Täter Handlungen vornehmen kann, ohne auf deren Erfolg zu vertrauen. Sofern man den Ausführungen Joerdens folgt, kann die zurückgehende Tätervorstellung als umstrittene Grenze zwischen der bewussten Fahrlässigkeit und Dolus eventualis angenommen werden.³¹⁹ Schließt man sich dieser Grenzziehung an, so kann hieraus geschlossen werden, dass der Täter genau dann bewusst fahrlässig handelt, wenn er der Auffassung ist, dass sein Handeln einem gefährdeten Rechtsgut lediglich gefährlich werden könnte.³²⁰

In Zusammenfassung der oben stehenden Ergebnisse kann für die weitere Analyse angenommen werden, dass sich der bedingte Vorsatz - Dolus eventualis - vom unbedingten Vorsatz dadurch unterscheidet, dass der tatbestandmäßige Erfolg nicht als notwendig, sondern nur als möglich vorausgesetzt wird.³²¹ Erfolg - so der BGH - sei aber gerade das, worauf es dem Täter in seiner Handlung ankomme. Er ist notwendiger Gegenstand des bestimmten Willens.³²² Dolus eventualis unterscheidet sich hingegen nach Auffassung des BGH von der bewussten Fahrlässigkeit dadurch, dass der bewusst fahrlässig handelnde Täter davon ausgeht, dass sich der tatbestandmäßige Erfolg einstellen könnte, aber nicht eintreten wird, und „deshalb die Gefahr in Kauf nimmt [...]“^{323 324}. Hingegen wird der bedingt vorsätzlich handelnde Täter die Gefahr in Kauf nehmen, „[...] weil er, wenn er sein Ziel nicht anders erreichen kann, [dieses] [...] auch durch das unerwünschte Mittel erreichen will“³²⁵.

Nach der Auffassung der Rechtsprechung genügt bedingter Vorsatz, um den Tatbestand der Steuerhinterziehung zu verwirklichen.³²⁶ Der Täter muss den Steueranspruch dem Grunde und in der Höhe nach kennen oder ihn zumindest für möglich halten und will ihn trotzdem verkürzen.³²⁷ Der Vorsatz umfasst die Elemente des objektiven Tat-

³¹⁹ Vgl. Joerden, J. C. (2009): S. 284.

³²⁰ Die Literatur nennt das prägnante Beispiel eines Autofahrers, der die Kurven stark schneidet, obgleich jene Fahrweise ein Unfall provozieren könnte. Da er jedoch davon ausgeht, er kontrolliere die Situation, kann ihm lediglich bewusste Fahrlässigkeit vorgeworfen werden. Der Täter geht in dieser Situation davon aus, dass er oder die möglichen Geschädigten den potenziellen Unfall vermeiden könnten.

³²¹ Vgl. BGHSt (1955): S. 369-370.

³²² Vgl. BGHSt (1970): S. 284.

³²³ BGHSt (1955): S. 370.

³²⁴ Vgl. BGHSt (1955): S. 369-370.

³²⁵ BGHSt (1955): S. 370.

³²⁶ Vgl. Dumke, W. (2011): Rz. 132, BFH (1998): S. 467, BFH (1996): S. 160, BFH (1986): S. 213.

³²⁷ Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 225, Safferling, C. J. M. (2008): S. 151.

bestands.³²⁸ Die Bezugspunkte des Vorsatzes zeigen sich somit in dem tatbestandlichen Erfolg, in der Tathandlung sowie in dem kausalen Verhältnis aus Tathandlung und dem tatbestandlichen Erfolg.³²⁹ Kennt der Täter einen Umstand nicht, der den Tatbestand der Steuerhinterziehung ausmacht, läge demnach ein Tatbestandsirrtum nach § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB vor.³³⁰ Die Tat wäre in Ermangelung des Vorsatzes nicht mehr nach § 370 AO strafbar.³³¹

2.2.5.2 Ökonomische Rekonstruktion des Vorsatzes rationaler Akteure

2.2.5.2.1 Problemstellung

In der Diskussion des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung ist zutage gekommen, dass diese auf eine innere Einstellung des Täters hinweist und vorsätzliches Verhalten voraussetzt. Im Lichte der obigen Erfordernisse des subjektiven Tatbestands scheint insofern eine Rekonstruktion der inneren Beschaffenheit des Homo oeconomicus angezeigt, da bei der Steuerhinterziehung nicht irgendeine abstrakte Tat bestraft wird, sondern der rationale Steuerpflichtige, auf dessen Einwirkung es als Täter ankommt. Folgt man allerdings den Ausführungen von Schneider, so wird der Steuer-

³²⁸ Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 231.

³²⁹ Im Rahmen der Tathandlung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO müsste demnach der Täter entweder den Steueranspruch tatsächlich kennen oder zumindest für möglich halten, wenn der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzbehörde unvollständige oder unrichtige Angaben macht. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 232. Im Rahmen des pflichtwidrigen In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörden nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist es erforderlich, dass der Steuerpflichtige in voller Kenntnis steuerrechtlicher Erklärungs- und Handlungspflichten ist oder zumindest eine Offenbarungspflicht gegenüber der Finanzbehörde für möglich hält. Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 127, *Hellmann, U.* (2011): Rz. 235. Vorsätzliches Handeln i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO kann insofern angenommen werden, als Kenntnis über die pflichtgemäße Verwendung von Steuerzeichen angenommen werden kann und diese ausgeblieben ist. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 237. Hinsichtlich des Taterfolgs muss der Täter im Falle des Vorsatzes den gesetzlichen Steueranspruch kennen und sich darüber bewusst sein oder es für zumindest für möglich halten, dass seine Tathandlung den Steueranspruch verkürzt. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 238. Des Wissens über die exakte Höhe der verkürzten Steuer bedarf es aber nicht. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 242. Bedingter Vorsatz ist dann gegeben, wenn der Täter eine Verkürzung des geschuldeten Steuerbetrages in „dem tatsächlichen Ausmaß“ für möglich hält. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 242. Liegt der tatsächliche Verkürzungserfolg unter dem vom Vorsatz umfassten Verkürzungserfolg, so kann dieser Umstand bei der Strafzumessung berücksichtigt werden. Für die Erlangung nicht gerechtfertigter Steueransprüche kann dann Vorsatz angenommen werden, wenn der Täter weiß oder zumindest es für möglich hält, dass er z.B. für die Gewährung einer Vergünstigung keinen Rechtsanspruch hat. *Dumke, W.* (2011): Rz. 251.

³³⁰ Im Fall des Tatumstandsirrtums erkennt der Täter nicht, dass seine Angaben a) unvollständig oder unrichtig sind oder b) er einer bestehenden Offenbarungspflicht zuwidergehandelt hat oder c) ein Verkürzungserfolg bzw. d) einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil erlangt hat, weil er gerade i.S.d. genannten Falles a) oder b) gehandelt hat. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 249.

³³¹ Vgl. *Safferling, C. J. M.* (2008): S. 150. Vgl. *Haas, P./Müller, U.* (2009): S. 245. Wohl aber wäre eine entsprechende Ordnungswidrigkeit wegen leichtfertigen Verhaltens gem. § 378 AO denkbar. Vgl. *Dürer, R.* (2010): S. 50.

pflichtige (Homo oeconomicus) nur über „unvollständiges und ungleichverteiltes Wissen über die Zukunft verfügen“³³².

Diese Unsicherheit führt allerdings regelmäßig nicht dazu, dass durch eine vorhandene Unschärfe oder Unterkomplexität in der modelltheoretischen Erfassung der Entscheidungssituation zur Steuerhinterziehung ein entscheidungstheoretischer Zustand konstruiert wird, der nicht vom Vorsatz erfasst wird. Vielmehr ist bereits dann (bedingt) vorsätzliches Handeln gegeben, wenn der rationale Steuerpflichtige sich mit dem Risiko abfindet, dass eine Steuerhinterziehung in „dem tatsächlichen Ausmaß“³³³ für möglich gehalten wird. Der steuerpflichtige Homo oeconomicus muss nicht nur die Gefahr der Tatbestandsverwirklichung erkennen, sondern im Sinne der Gefahr ihrer Verwirklichung urteilen, wobei man hierbei Absicht unterstellen würde.³³⁴ Die Frage, inwiefern das gesamte Ausmaß in der Höhe i.S.d. tatbestandlichen Erfolges vollumfänglich durch den rationalen Täter bereits bei der Verwirklichung des Tatbestandes erblickt werden kann, ist für die Beurteilung der Prognosefähigkeit des zugrunde liegenden Modells von Relevanz. Einschränkungen in der Qualität der Prognosegenauigkeit können regelmäßig aber nicht ernstlich darüber hinwegtäuschen, dass der rationale Akteur im Sinne der Gefahr gehandelt hat. Diese Triebkraft für rationales, aber kriminelles Verhalten besteht somit im Erkennen eines selektiven Anreizes, der in den nächsten Kapiteln diskutiert wird.

2.2.5.2.2 Abgrenzung von Anreiz und Motiv

Nach Mises ist „[a]lles Handeln zielgerichtet, sucht Ziele zu erreichen und Zwecke zu verwirklichen. Die Bewusstheit des Handelns ist Ziel- und Zweckbewusstheit.“³³⁵ Der Zweck gibt gemeinhin die **Vorwärtsrichtung** des Willensakts an. Das Modell der rationalen Auswahl impliziert somit, dass sich das Verhalten des Homo oeconomicus an den Konsequenzen der einzelnen Wahlhandlung orientiert.³³⁶ Nach Kliemt ist festzustellen, dass ein wesentliches Merkmal der ökonomischen Verhaltensannahme die „konsequente Zukunfts- und Einzelfallorientierung“³³⁷ individuell opportunistisch-rationalen Verhaltens sei. Dieses Verhalten hat Kliemt als „Interventionsprinzip“³³⁸ definiert.³³⁹ Kliemt unterscheidet dabei zwischen dem, was ein rational Handelnder

³³² *Schneider, D.* (2011): S. 6.

³³³ Nochmal *Hellmann, U.* (2011): Rz. 242.

³³⁴ Vgl. nochmals *Puppe, I.* (2008): S. 235.

³³⁵ *Mises, von L.* (1940): S. 15.

³³⁶ Vgl. *Kirchgässner, G.* (2008): S. 14.

³³⁷ *Kliemt, H.* (1997): S. 162.

³³⁸ *Kliemt, H.* (1997): S. 162.

³³⁹ Vgl. *Kliemt, H.* (1993): S. 282.

beeinflussen kann, und dem, was sich dessen Interventionen entzieht.³⁴⁰ Hieraus kann geschlossen werden, dass die Vergangenheit für den rationalen Akteur nur insoweit relevant ist, als diese Informationen über die Zukunft innehat. Lediglich Zukünftiges könne gemäß dem Interventionsprinzip Gegenstand von Interventionen sein, da lediglich die Zukunft durch Handeln beeinflusst werden kann.³⁴¹ Zukünftiges Verhalten wird somit in der Gegenwart als antizipierte (und gewünschte) Entwicklung repräsentiert. Sofern nun zukünftige Ereignisse ein wesentlicher Bestandteil der gedanklich erfassten Gegenwart sind, handeln rationale Akteure lediglich im „Schatten der Zukunft“³⁴², was nach Kliemt eine erhebliche Simplifizierung des menschlichen Wesens darstellt.³⁴³

Konzentriert man sich jedoch wieder auf die Frage, was wiederum den Anreiz zur Hinterziehung der Steuer auslöst, so kommen sowohl die Gier als auch das Selbstinteresse in Frage.³⁴⁴ Es bleibt demnach diejenige Komponente des Homo oeconomicus zu rekonstruieren, die Kirchgässner als „Charakter“³⁴⁵ bezeichnet. Smith hat herausgestellt, dass das Selbstinteresse der Individuen sich „zum Wohle aller“³⁴⁶ auswirkt. Das psychologische Phänomen Gier hingegen fokussiert das - myopische - krankhafte Streben nach materiellen oder körperlichen (exklusiven) Besitz. Myopisches Verhalten steht nach den Ausführungen von Rolle im deutlichen Widerspruch zum langfristig nutzenoptimalen Plan des Homo oeconomicus: Der Gedanke an eine langwierige Entwöhnung des Zigarettenkonsums, die ganz offensichtlich der Gesundheit zum Positiven gereichen würde, passt nicht zu dem momentanen Genuss einer Zigarette. Bei myopischen Verhalten ist die Nutzenmaximierung nicht intertemporal, sondern situativ oder periodisch. Der Akteur schätzt künftige Bedürfnisse minder und diskontiert hyperbolisch. Der Akteur hat - bildlich gesprochen - „besser den Spatz in der Hand als die Taube auf dem Dach!“³⁴⁷ Das der ökonomischen Analyse zugrunde liegende Selbstinteresse gründet sich hingegen auf einem rationalen - präferenzgeleiteten - Verhal-

³⁴⁰ Vgl. Kliemt, H. (1997): S. 162.

³⁴¹ Vgl. Kliemt, H. (1997): S. 162.

³⁴² Baurmann, M. (2000): S. 152.

³⁴³ Vgl. Güth, W./Kliemt, H. (2006a): S. 61.

³⁴⁴ Vgl. Goldschmidt, N. (2005): S. 289 ff. Goldschmidt diskutiert das Phänomen der Gier aus verschiedenen wissenschaftlichen Perspektiven. Die Arbeit konzentriert sich allerdings allein auf die ökonomische Perspektive. Hier jedoch macht Goldschmidt deutlich, dass der Aspekt der „Gier“ in wissenschaftlichen Publikationen unterrepräsentiert sei. Goldschmidt, N. (2005): S. 294. Er führt - so auch die vorliegende Analyse - diese konzeptionelle Bedeutungslosigkeit auf die Ausführungen Smiths zum „Selbstinteresse“ zurück, das im Folgenden diskutiert wird.

³⁴⁵ Kirchgässner, G. (2008): S. 45.

³⁴⁶ Goldschmidt, N. (2005): S. 297.

³⁴⁷ Rolle, R. (2005): S. 310.

ten.³⁴⁸ So sprechen im Wesentlichen zwei Hauptargumente dafür, dass psychologische Dispositionen wie die Gier nicht ökonomisch begründbar sind:

- fallender bzw. abnehmender Grenznutzen und
- Restriktionen.

Der fallende bzw. abnehmende Grenznutzen postuliert als zentrales ökonomisches Argument eine sich mit zunehmender Befriedigung einstellende Sättigung. Diese Sättigung tritt - wenn auch zeitverzögert - selbst dann auf, wenn für den Konsum von bestimmten Gütern intensive Präferenzen existieren. Das empirische Phänomen der Gier ist somit unter solchen ökonomischen Gesetzmäßigkeiten nur schwer vorstellbar. Empirisch beobachtbares Verhalten bildet zudem unstreitig nur eingeschränkt individuelle Neigungen, Wünsche, aber auch u.U. psychische Dispositionen ab. Es sind die gegebenen Restriktionen, die bildlich gesprochen einer ungehinderten Entfaltung der Präferenzen Einhalt gebieten und ein bestimmtes Verhalten erzwingen. Folgt man den Ausführungen von Gygi, so kommt es primär nicht auf die Intensität oder Art der Präferenz an, sondern auf das Ergebnis, das den Restriktionen Rechnung trägt.³⁴⁹

In einem solchem Kontext ist eine ungezügelter Entfaltung von gierigem Verhalten schwierig theoretisch zu fundieren. Gleichwohl darf nicht verkannt werden, dass eine objektive Trennung von einerseits angemessenen und andererseits gierigen Präferenzen erst dann ermöglicht wird, wenn jene vermeintlich niederträchtigen Präferenzen mit Restriktionen in Berührung kommen. Erst dann ist ein willkürfreies Werturteil möglich. Die wesentlichen Unterschiede zwischen Selbstinteresse und Gier können wie folgt tabellarisch zusammengefasst werden:

<i>Dimensionierung</i>	<i>Selbstinteresse</i>	<i>Gier</i>
<i>Charakter</i>	<i>Rational</i>	<i>körperlich / machtorientiert</i>
<i>Emotionaler Einfluss</i>	<i>keine Relevanz</i>	<i>extrem</i>
<i>Zeit</i>	<i>Barwertkalkül / Diskontierung</i>	<i>myopisch</i>
<i>Moralität</i>	<i>keine Relevanz</i>	<i>negativ</i>
<i>Präferenzen</i>	<i>stabile Präferenzen</i>	<i>labile Präferenzen</i>

Abbildung 2 Unterschiede zwischen Gier und Selbstinteresse

Quelle: In Anlehnung an Goldschmidt, N. (2005): S. 297

³⁴⁸ Vgl. Goldschmidt, N. (2005): S. 294.

³⁴⁹ Vgl. Gygi, B. (2005): S. 316.

Die zentralen Eigenschaften von Gier³⁵⁰ sind - wie in der obigen Tabelle dargelegt - offenkundig nicht mit dem von Smith begründeten ökonomischen Ansatz vereinbar. Zusammenfassend kann konstatiert werden, dass das Zugrundelegen des Eigeninteresses als eine „neutrale Annahme“³⁵¹ bezeichnet werden kann, die nach Auffassung von Kirchgässner durchschnittliches reales Verhalten widerspiegelt.³⁵²

Leonard hat allerdings eindeutig herausgestellt, dass reales menschliches Handeln erst durch das Vorliegen von individuellen Motiven³⁵³ begründet wird. Meulemann führt hierzu aus, dass Motive grundsätzlich das Handeln in eine Richtung steuern können. Allerdings richten Motive das Handeln noch nicht auf ein konkretes Ziel.³⁵⁴ Das BKA führt hierzu aus, dass diese „unbewussten inneren Beweggründe und Motive, aus denen sich die Begründung für das Verhalten ableiten lasse, [...] persönlichkeitsabhängig [sind] und [...] sowohl in den tieferen Bewusstseinsschichten des Individuums als auch im soziokulturellen³⁵⁵ Persönlichkeitsbereich entwickelt [werden].“³⁵⁶

Allerdings lässt sich die Frage nach dem Motiv nicht leicht beantworten: Das Motiv zeigt die **Rückwärtsrichtung** des Willensaktes an und fragt, woher dieser Willensakt kommt.³⁵⁷ So zeigt Kreß in ihrer Aktenstudie über Steuerhinterziehungsprofile, dass das Motiv Ausdruck eines komplexen Persönlichkeitskerns ist und daher die Kausalität der kriminellen Handlung in einer psychischen Prädisposition liegt.³⁵⁸ Diesen psychischen Prozess stellt der Kriminologe Irmer³⁵⁹ wie folgt dar: „Vor dem Hintergrund der Wertvorstellungen stehen Gefühle, die Affekte als deren Steigerung, die Gestimmtheit als Gefühlszustände [...]. Dazwischen wirken Triebregungen und Strebungen; sie setzen die Beweggründe oder [Motive] gewissermaßen in Gang, die ihrerseits als Bestimmungskräfte (Determinanten) oder als Bestimmungsmächte (Dominanten) den Willensakt beeinflussen oder veranlassen.“³⁶⁰ Durch das innehaben individueller Dispositionen realer Personen wird beispielsweise Kriminologen überhaupt erst die Erklä-

³⁵⁰ Dies gilt auch für andere (negative) psychologische Unangepasstheiten.

³⁵¹ Kirchgässner, G. (2008): S. 62.

³⁵² Vgl. Kirchgässner, G. (2008): S. 62.

³⁵³ „Motives affect behaviour.“ Leonard, D. P. (2001): S. 439.

³⁵⁴ Vgl. Meulemann, H. (2006): S. 63.

³⁵⁵ „Soziokulturelle Persönlichkeit heißt, dass soziale Bezugspersonen und -gruppen die biologischen Triebstrukturen überformen und gestalten, wodurch das naturhaft Vorgegebene in sozial gebilligte Verhaltensmuster umgesetzt werden soll.“ Hoffmann, J./Musolff, C. (2000): S. 75-76.

³⁵⁶ Hoffmann, J./Musolff, C. (2000): S. 75.

³⁵⁷ Vgl. Kreß, U. (1983): S. 8.

³⁵⁸ Vgl. Kreß, U. (1983): S. 9 f.

³⁵⁹ Vgl. Irmer, K. (1968).

³⁶⁰ Irmer, K. (1968): S. 410.

rung (und Aufdeckung) krimineller Taten ermöglicht. Hierbei bedienen diese sich der sogenannten Profil- und Fallanalysen. Die (Täter-)Profilanalyse³⁶¹ stellt zunächst eine umfangreiche Darstellung eines noch nicht identifizierten Täters dar, die aus der Rekonstruktion und Interpretation seines Verhaltens abgeleitet ist. Hierbei sind solche Informationen über den Täter von Relevanz, die eine mögliche Unterstützung in den Ermittlungstätigkeiten bieten können.³⁶² In der Literatur wird die Täterprofilerstellung als „Profiling“³⁶³ bezeichnet. Der Begriff der Täterprofilerstellung wird in der Literatur häufig auch synonym mit der Fallanalyse verwendet.³⁶⁴ Die hierbei gewonnenen Erkenntnisse fußen damit auf der Erforschung der Persönlichkeit des Täters. Was die kriminelle Persönlichkeit wiederum ausmacht, findet seine Definition in der Forensik. Knecht geht davon aus, dass die Persönlichkeit eine „Summe von Wesenseigenschaften [ist], die dem Einzelnen seine charakteristische, unverwechselbare Identität verleih[t]“.³⁶⁵

Durchaus können diese Wesenseigenschaften einen hohen Grad an Komplexität erreichen, weshalb Knecht eine Reduktion der Anzahl von Merkmalen vorschlägt, die wesentlich den Lebensvollzug zutage bringen.³⁶⁶ Knecht benennt die Dimensionen [„Extrovertiertheit, soziale Verträglichkeit, Gewissenhaftigkeit, emotionale Stabilität und Intellekt“]³⁶⁷, die ein zutreffendes Psychogramm ermöglichen. Allerdings führt Knecht aus, dass eine international normierte Anzahl von Kriterien vollumfänglich erfüllt sein muss, bevor ein Psychiater eine Persönlichkeitsstörung diagnostizieren darf.³⁶⁸ Aufgrund dieser hohen Anforderungen fällt es schwer, einem „klassischen Weisskragentä-

³⁶¹ Zu der Methodik von Täterprofilanalysen vgl. Hoffmann, J./Musolff, C. (2000): S. 21 ff., Douglas, J. E./Ressler, R. K/Burgess, A. W./Hartman C. R. (1986): S. 401 ff.

³⁶² Nach Hoffmann/Musolff enthält ein Täterprofil üblicherweise sämtliche Angaben über Erscheinungsbild, Alter, Geschlecht, Familienstand, Ausbildung und den ausgeübten Beruf, Vorstrafen, Persönlichkeitsmerkmale und Indikationen über das prä- und postdeliktische Verhalten des Täters. Vgl. Hoffmann, J./Musolff, C. (2000): S. 18.

³⁶³ Vgl. Hoffmann, J./Musolff, C. (2000): S. 21 ff. Neben der angloamerikanischen Bezeichnung finden außerdem die Begriffe „Täterbild“, „Tätertyp-Rekonstruktion“ Verwendung.

³⁶⁴ Folgt man den Ausführungen von Hoffmann und Musolff, so ist Gegenstand der Fallanalyse die Rekonstruktion und Interpretation eines Verbrechens, um Hypothesen über Hintergründe der Tat aufzustellen. Die hierbei gewonnenen rekonstruierten Erkenntnisse über das Verhalten eines meist unbekannten Täters finden oftmals Eingang in die polizeitaktische Arbeit. Vgl. Hoffmann, J./Musolff, C. (2000): S. 18. So heißt es bei Kocsis wörtlich: „That is, criminal profile represents a process whereby behaviours and/or actions exhibited in a crime are assessed and interpreted to form predications concerning the characteristics of the probable perpetrator(s) of the crime.“ Kocsis, R. N. (2006): S. 2.

³⁶⁵ Knecht, T. (2009): S. 26. Knecht bezieht seine Ausführungen auf Peters, U. H. (2000).

³⁶⁶ Vgl. Knecht, T. (2009): S. 26.

³⁶⁷ Knecht, T. (2009): S. 26. [Kursiv hervorgehoben im Original].

³⁶⁸ Knecht stellt in seinen Ausführungen auf die internationalen statistischen Klassifikationen der Krankheiten und verwandter Gesundheitsprobleme ab.

ter“³⁶⁹ mit erfolgreicher Lebensführung „vollausgeprägte Persönlichkeitsstörungen“³⁷⁰ zu attestieren. Vielmehr stellt Knecht fest, dass bei Wirtschaftskriminellen Charakterakzentuierungen wie „dissoziale“³⁷¹, narzisstische³⁷² oder histrionische^{373,374} Eigenschaften vorliegen, wobei oftmals schwere psychische Störungen ausgeschlossen werden können.³⁷⁵ Vielmehr verdichtet Knecht einige zentrale negative Eigenschaften von wirtschaftskriminellen Tätern.³⁷⁶ Allerdings zeigen Knechts Analysen auf, dass Wirtschaftskriminelle durchaus verschiedene Kriminalanamnesen haben können. Er unterscheidet hierbei zwischen dem sogenannten Typ 1 und dem Typ 2. Wirtschaftskriminelle des Typs 1 sind nicht grundsätzlich kriminell in Erscheinung getreten und sind in hohem Maße auf „[...] Stärken und Kompetenzen fokussiert[.]“³⁷⁷. Täter des Typs 2 sind durch eine gemischte Vorgeschichte (Anamnese) charakterisierbar. Täter des Typs 2 können bereits kriminell in Erscheinung getreten sein und müssen nicht in gehobenen Positionen beschäftigt sein. Knecht unterstellt dem letztgenannten Profiltyp eine tendenziell „bescheidenere Intelligenz und diverse psychosoziale Defizite“³⁷⁸ und

³⁶⁹ Knecht, T. (2009): S. 26.

³⁷⁰ Knecht, T. (2009): S. 26.

³⁷¹ Gem. *ICD-10-GM* (2011): Tz. F60.2 ist die dissoziale Persönlichkeitsstörung als Persönlichkeitsstörung zu klassifizieren, „die durch eine Missachtung sozialer Verpflichtungen und herzloses Unbeteiligtsein an Gefühlen für andere gekennzeichnet ist.“ *ICD-10-GM* (2011): Tz. F60.2. Grds. ist nach ICD anzunehmen, dass bei Vorliegen einer dissozialen Persönlichkeitsstörung „[z]wischen dem Verhalten und den herrschenden sozialen Normen [...] eine erhebliche Diskrepanz [besteht]“. *ICD-10-GM* (2011): Tz. F60.2. Ferner bestehe nach der Klassifikation F60.2 des ICD eine geringe Frustrationstoleranz sowie „eine niedrige Schwelle für aggressives, auch gewalttätiges Verhalten, eine Neigung, andere zu beschuldigen oder vordergründige Rationalisierungen für das Verhalten anzubieten, durch das der betreffende Patient in einen Konflikt mit der Gesellschaft geraten ist.“ *ICD-10-GM* (2011): Tz. F60.2.

³⁷² Gemäß ICD ist Narzissmus als sonstige Persönlichkeitsstörung zu klassifizieren. Vgl. *ICD-10-GM* (2011): Tz. F60.8.

³⁷³ Eine histrionische Persönlichkeitsstörung ist gem. ICD eine „Persönlichkeitsstörung, die durch oberflächliche und labile Affektivität, Dramatisierung, einen theatralischen, übertriebenen Ausdruck von Gefühlen, durch Suggestibilität, Egozentrik, Genusssucht, Mangel an Rücksichtnahme, erhöhte Kränkbarkeit und ein dauerndes Verlangen nach Anerkennung, äußeren Reizen und Aufmerksamkeit gekennzeichnet ist.“ *ICD-10-GM* (2011): Tz. F60.2.

³⁷⁴ Knecht, T. (2009): S. 26.

³⁷⁵ Vgl. Knecht, T. (2009): S. 26.

³⁷⁶ So benennt Knecht u.a. die Unfähigkeit Bedürfnisse aufzuschieben, tendenzielle Risikofreude, mangelhafte Fähigkeit zur Einhaltung von Normen, überhöhtes, jedoch labiles Selbstwertgefühl, Geltungsdrang, ausgeprägtes Konkurrenzdenken, Unehrllichkeit, Gewissenslosigkeit, Manipulativität. Vgl. Knecht, T. (2009): S. 26.

³⁷⁷ Knecht, T. (2009): S. 26.

³⁷⁸ Knecht, T. (2009): S. 26.

in hohem Maße „machiavellische Intelligenz“³⁷⁹. Diese Eigenschaft konnte auch im Rahmen der von Kreß angefertigten Motivanalyse verurteilter Steuerhinterzieher nachgewiesen werden. Die Aktenstudie zeigt auf, dass der Anteil derjenigen verurteilten Steuerhinterzieher besonders hoch ist, die sich durch die Vollendung der Steuerhinterziehung einen ungerechtfertigten Vorteil versprechen. Diesen verurteilten Tätern wurde insbesondere unangemessenes Gewinnstreben vorgeworfen, ohne durch Not hierzu veranlasst worden zu sein.³⁸⁰ Kreß fasst dieses Verhaltensmuster unter dem Profiltyp „Corriger la fortune“³⁸¹ zusammen.³⁸²

Die Steuerhinterziehung lässt sich kriminologisch als psychisch-intellektuelle Straftat klassifizieren. Das Täterverhalten zeichnet sich durch „unauffällige, intellektuell auf Täuschung im weitesten Sinne“³⁸³ gerichtete Handlung aus. Der tatbestandliche Erfolg ist meist nur mit erheblichem Aufwand nachweisbar. Der Täterkreis lässt sich schlecht eingrenzen und besteht nicht nur aus eigennützigen Steuerhinterziehern, sondern auch aus altruistischen Tätern zugunsten anderer Begünstigter.³⁸⁴ Nur eine abgrenzbare menschliche Gestimmtheit vermag genau ein spezielles Persönlichkeitsprofil zutage bringen, das kriminelles Verhalten vermuten lässt.

Allerdings bereitet der ökonomischen Analyse diese Vielschichtigkeit menschlichen kriminellen Verhaltens erhebliche Schwierigkeiten, wenn hierbei die Bildung und Veränderung von Präferenzen für kriminelles Verhalten schlechthin erklärt werden

³⁷⁹ Der Terminus bedient sich der mit Machiavelli verbundenen „Lehre der Machttechnik“. *Schölderle, T.* (2002): S. 85. Machiavelli hat anhand empirischer Faktoren aufgezeigt, wie durch Methoden, Bedingungen und Ressourcen Macht erlangt, erhalten und gesteigert werden kann. Vgl. *Schölderle, T.* (2002): S. 85. So heißt es in einer deutschen Übersetzung von Machiavelli wörtlich: „Freilich ist es nötig, daß man diese Natur geschickt zu verhehlen versteht und in der Verstellung und Falschheit ein Meister ist. Denn die Menschen sind so einfältig und gehorchen so sehr dem Eindruck des Augenblicks, daß der, welcher sie hintergeht, stets solche findet, die sich betrügen lassen.“ *Machiavelli, N.* (1990): S. 87. Der wissenschaftliche Versuch, diese Befähigung zur Machterlangung zu operationalisieren, findet seinen Ausdruck in der sogenannten „Machiavellismus-Skala. *Schölderle, T.* (2002): S. 85. *Knecht* führt zu dieser Skala aus, dass es sich um einen Fragebogen handelt, bei dem die Probanden gebeten werden, im Rahmen eines Scoring-Verfahrens machiavellistische bzw. machiavellistisch-nahe Aussagen zu bewerten. Der Grad der individuellen Zustimmung findet seinen Ausdruck in der Vergabe von einem bis maximal fünf Punkten zu je einer Aussage. Die Summe der insgesamt vergebenen Punkte erlaubt auskunftsgemäß eine Aussage über den Grad der Ausprägung der machiavellischen Intelligenz. Vgl. *Knecht, T.* (2009): S. 26.

³⁸⁰ Vgl. *Kreß, U.* (1983): S. 45-47.

³⁸¹ Der Terminus *Corriger la fortune* ist auf einen Ausspruch der lyrischen Figur Riccaut aus Lessings „Minna von Barnhelm“ zurückzuführen. Hierin kommt jener zeitgenössische Euphemismus für passioniertes Betrügen beim Glückspiel zum Ausdruck. Vgl. *Reemtsma, J. P.* (2007): S. 42.

³⁸² *Kreß, U.* (1983): S. 45.

³⁸³ *Dietz, G.* (2003): Rz. 4.

³⁸⁴ Vgl. *Dietz, G.* (2003): Rz. 4.

soll.³⁸⁵ Hierbei werden Erkenntnisse aus der Verhaltensforschung adaptiert, die sich u.a. mit der Bildung von kriminellen Prädispositionen sogenannter „Differential Associations“³⁸⁶ wissenschaftlich beschäftigt haben. Durchaus würde erklärt werden können, dass durch eine Veränderung der Präferenzen legale durch illegale Handlungen substituiert werden.³⁸⁷ Diese Veränderung der Präferenzen geht auf einen Lernprozess von kriminellen Verhaltensweisen zurück. Diese differenziellen Kontakte führen dazu, dass der rationale Akteur systematisch die Kosten einer illegalen Handlung unterschätzt. Dementsprechend wird der Nutzen aus illegalen Aktivitäten gegenüber legalen Aktivitäten überschätzt, was eine kriminelle Prädisposition begründen kann, die sich auf „Wahrnehmungsmängel“³⁸⁸ der Alternativkosten für illegale Handlungen zurückführen lässt.³⁸⁹ Kriminelle Prädispositionen können zudem durch sogenanntes Labeling begründet und/oder verstärkt werden. Die Diskriminierung, die durch Labeling ausgelöst wird, bringt die gesellschaftliche Haltung zu einem strafrechtlich Verurteilten zum Ausdruck und bewirkt eine subjektive Wahrnehmung der Alternativkosten illegaler Aktivitäten des Etikettierten. Anders gewendet, die Gesellschaft erwartet bei einem Vorbestraften gewisse kriminelle Verhaltensdispositionen, wodurch ihm die Teilnahme am regulären sozialen Ablauf erschwert wird, ebenso wie die realistische Aussicht auf ein legales Einkommen. Die Alternativkosten illegaler Aktivitäten sinken für den Etikettierten absolut. Die ihn umgebende soziale Realität drängt geradezu darauf.³⁹⁰

Insofern nimmt die ökonomische Analyse zwei Extrempositionen ein, was die Analyse des Steuerstraftäters unstreitig erschwert: Zum einen bestreiten mannigfaltige wissenschaftliche Erklärungsansätze die vollkommen rationale Verhaltensweise und Informiertheit ökonomischer Akteure,³⁹¹ wodurch die Wahrnehmungsmängel der Alternativkosten für illegale Handlungen begründet werden können. Dies zeigt auf eine rückwärtsgerichtete – motivationale - Argumentation, die in Anlehnung an Güth/Kliemt als eine Argumentation im „Schatten der Vergangenheit“³⁹² bezeichnet werden kann. Kliemt/Güth verstehen unter dem sogenannten Schatten der Vergangenheit solche In-

³⁸⁵ Vgl. Kunz, H. (1993): S. 193.

³⁸⁶ Bruinsma, G. (1992): S. 29 ff. Der Ansatz geht auf Sutherland zurück und besagt, dass kriminelle Neigungen erlernbar sind und insbesondere auf soziale Interaktion und Imitation zurückzuführen sind. Vgl. Sutherland, E. H./Cressey, D. R./Luckenbill, D. F. (1992): S. 88-102.

³⁸⁷ Vgl. Kunz, H. (1993): S. 194-195.

³⁸⁸ Kunz, H. (1993): S. 198.

³⁸⁹ Vgl. Kunz, H. (1993): S. 194-195 sowie 198.

³⁹⁰ Vgl. Kunz, H. (1993): S. 198. Ausführlicher vgl. Kunz, H. (1993): S. 195-198.

³⁹¹ Eine Übersicht zu diesen Ansätzen bei Kirchgässner, G. (2007): S. 27-37.

³⁹² Güth, W./Kliemt, H. (2006a): S. 61.

formationen, die auf „Gene und Erfahrungen“³⁹³ zurückzuführen sind und auf das Verhalten Einfluss nehmen.³⁹⁴

Zum anderen kann die neoklassische Verhaltenshypothese erblickt werden, die unterstellt, dass dem Homo oeconomicus eine spezifische Rationalität unter der Annahme konstanter Präferenzen³⁹⁵ immanent ist, wodurch sein Handeln vorhersehbar wird.³⁹⁶ Vorhersehbar³⁹⁷ insofern, als dass der Homo oeconomicus jegliche Entscheidungen unter Abwesenheit von psychischem oder physischem Zwang oder etwaiger Affekte, Triebe oder Leidenschaft trifft.³⁹⁸ Dementsprechend würde eine Veränderung der Präferenzen eine Durchbrechung des ökonomischen Ansatzes darstellen. So meint Becker, dass auf die oben ausgeführten besonderen Theorien der Anomie, psychologischer Unangepasstheiten oder der Vererbung bestimmter Charakterzüge verzichtet werden kann. Es genüge, die ökonomische Methode zur Herleitung von Wahlhandlungen auf diesen Bereich anzuwenden.³⁹⁹ Aus der Einschätzung von Becker kann somit gefolgert werden, dass das Innehaben von explizit kriminellen Präferenzen keine konsistente ökonomische Erklärung bieten könne. Sofern man diese Perspektive einnimmt, würde die Annahme der beschränkten Wahrnehmungsfähigkeit der Alternativkosten illegaler Aktivitäten zu einer Einschränkung derjenigen Erwartungen führen, die sich auf das Interventionsprinzip stützen, welches das zweckrationale opportunistische Verhalten postuliert.⁴⁰⁰ Wenn somit nach einem ökonomischen Anreiz zur Hinterziehung der Steuern gefragt wird, so muss sich der Rational-Choice-Theoretiker stets eines einheitlichen methodologischen Standpunkts bedienen. Hierbei sollen aus Axiomen wahre Erklärungen - empirische Gesetze - deduktiv-nomologisch abgeleitet werden, die sich allerdings auf „allgemeine Klassen, nicht auf Individuen“⁴⁰¹ beziehen. Eine weitere wesentliche Annahme ist somit, dass rationale Akteure nicht per se kriminell⁴⁰² sind

³⁹³ Güth, W./Kliemt, H. (2006a): S. 61

³⁹⁴ Vgl. Güth, W./Kliemt, H. (2006a): S. 159.

³⁹⁵ Vgl. Ausführungen in Kapitel 2.2.2.2.3.

³⁹⁶ Vgl. Tietzel, M. (1980): S. 5.

³⁹⁷ Der Aspekt der Vorhersehbarkeit ist bereits im Rahmen der Rekonstruktion der Kausalität angesprochen, was auch unstreitig plausibel ist, da nur solche Implikationen mit der Erklärungskraft der rationalen Wahl erreicht werden können, die expliziter Bestandteil des Konstruktionsschemas sind. Vgl. nochmals Ausführungen in Kapitel 2.2.4.2.

³⁹⁸ Vgl. Tietzel, M. (1980): S. 5.

³⁹⁹ Vgl. Becker, G. (1968): S. 177.

⁴⁰⁰ Vgl. Güth, W./Kliemt, H. (2006a): S. 62.

⁴⁰¹ Green, D. P./Shapiro, I. (1999): S. 43.

⁴⁰² In einem solchen Fall wäre der Normenbruch als solcher bereits ein Argument in der Nutzenfunktion. Die Steuerhinterziehung wäre somit nur ein weiterer Nutzenzuwachs, sodass das zweckrationale Handeln als solches nur „l'art pour l'art“ wäre. Vgl. Fritsch, M./Wein, T./Ewers, H. J. (2005): S. 354.

und keine hinreichend abgrenzbaren individuellen motivbestimmenden (aber auch krankhaften) Dispositionen innehaben. Vielmehr bildet der allgemein begründbare Anreiz den Kern einer ökonomischen Argumentation.

Rationale Akteure erwägen demgemäß lediglich im „Schatten der Zukunft“⁴⁰³ einen hypothetischen Einstieg in die Steuerhinterziehung. Die weitere Analyse stützt sich im Rahmen der vorliegenden Pathologie auf die Annahme vollkommen rationaler Erwartungen, die auch, wie das nächste Kapitel zeigt, eine innewohnende ethische Dimension zutage bringt.

2.2.5.2.3 Ethische Dimension der Maximierung des Erwartungsnutzens

Indem wie bereits bei der Herleitung eines tauglichen Täters ein Menschenbild⁴⁰⁴ in den Mittelpunkt gestellt wird, wird nicht nur eine Form von Rationalität unterstellt, sondern auch eine Form der Ethik.⁴⁰⁵ Diese Handlungsrationalität wird in der Literatur als „Bayes'scher Konsequentialismus“⁴⁰⁶ vorgetragen.⁴⁰⁷ Das bedeutet, dass der rationale Akteur sich dann rational i.S.d. bayes'schen⁴⁰⁸ Kriteriums verhält, wenn er mit seiner Wahl den Erwartungsnutzenwert maximiert.⁴⁰⁹ Das bedeutet aber auch, dass sich die Wahl einer bestimmten Handlung auf einen bestimmten Zustand richtet, der sachlogisches Ziel der gewählten Handlung ist. Allerdings liegt der Grund für die Wahl einer Handlung nicht in den zugrunde liegenden Eigenschaften der Handlung selbst begründet, sondern bemisst sich an deren subjektiv bewertenden Konsequenzen.⁴¹⁰ Für Vertreter des Konsequentialismus ist es ohnehin unvorstellbar, dass Menschen nicht danach fragen, was das (mögliche) Ergebnis einer Handlung ist, da es stets der Konsequenzen einer Handlungsalternative bedarf.⁴¹¹

⁴⁰³ Nochmals *Baurmann, M.* (2000): S. 152.

⁴⁰⁴ Vgl. nochmals Ausführungen in Kapitel 2.2.2.2.

⁴⁰⁵ Vgl. *Biesecker, A.* (2003): S. 125.

⁴⁰⁶ *Lohmann, K. R.* (1999): S. 114. Diese Sicht ist so lange einlassungsfähig, wie man von der formalen Unvereinbarkeit der axiomatisch begründeten Präferenzordnung und dem Modell „konsequentialistischer [...] Handlungsgründe“ absieht. *Nida-Rümelin, J.* (1995): S. 43. Formale Herleitung, vgl. *Nida-Rümelin, J.* (1995): S. 36-43. Auch *Lohmann* lässt in der hier zitierten Passage diesen Aspekt explizit außer Acht. Vgl. *Lohmann, K. R.* (1999): S. 114-115.

⁴⁰⁷ Vgl. *Nida-Rümelin, J.* (1995): S. 11.

⁴⁰⁸ Terminologisch existierten nach *Bamberg/Coenenberg* unterschiedliche Begrifflichkeiten hinsichtlich der Bezeichnung der Entscheidungsmaxime. So steht bei der bayes'schen Regel eine vorrangige Betrachtung des Erwartungswertes im Vordergrund. Vgl. *Bamberg, G./Coenenberg, A. G.* (2006): S. 103.

⁴⁰⁹ Vgl. *Nida-Rümelin, J.* (1995): S. 41.

⁴¹⁰ Vgl. *Lohmann, K. R.* (1999): S. 115.

⁴¹¹ Vgl. *Pauer-Struder, H.* (1996c): S. 183.

Folgt man den Gedanken Binmores, so beeinflusst einen Konsequentialisten nicht nur allein die Bewertung der Konsequenzen seines Handelns, sondern er ist imstande, die Gründe seines Handelns anzuführen: „To say that someone is a consequentialist is also to say something about what his judgments are concerned with, and why he makes them.“⁴¹² Im Gegensatz zum Konsequentialismus steht die Deontologie. Deontologische Ethiken postulieren, dass die Handlungen „[...] unabhängig von ihren Konsequenzen erfolgen“⁴¹³ müssen. Verfolgt man hingegen den konsequentialistischen Ansatz, dann hängt die Richtigkeit von Handlungen allein von der Legitimität der Konsequenzen ab.⁴¹⁴

Lohmann folgert aus der bayes'schen Entscheidungsregel, dass es für den Homo oeconomicus keinen Unterschied macht, materielle Güter oder moralische Reputation zu besitzen. Der Nutzen werde ausschließlich formal über die Präferenz definiert, mit der keine weitere normative Interpretation möglich ist.⁴¹⁵ Diese Tatsache führt dazu, dass der ökonomische Ansatz auf nicht-ökonomische Wahlhandlungen, wie etwa die der Kriminalität, ausgeweitet wird.⁴¹⁶ So ist die Anreizwirkung handlungsbestimmend.⁴¹⁷ Dies trifft insoweit zu wie der erwartete Nutzen einer kriminellen Handlung größer ist als dessen erwartete Kosten.⁴¹⁸ Becker verdeutlicht den ökonomischen Denkstil, der somit auch auf illegale Tätigkeiten ausgeweitet wird: „Some persons become ‚criminals‘ not because their basic motivation differs from that of other persons, but because their benefits and costs differ.“⁴¹⁹ Das bedeutet, dass eine kriminelle Handlung genauso wie jede legale Aktivität eine ökonomisch relevante Entscheidung darstellt.⁴²⁰ Eine Ausweitung illegaler Tätigkeiten erfolgt solange, wie (angenommene) Grenzkosten und Grenznutzen sich die Waage halten.⁴²¹ Es ist anzunehmen, dass der Umfang krimineller Handlungen, bei denen der Straftäter seinen Nutzen maximiert, durch eine solche Abwägung determiniert wird. Dies wird dann der Fall sein, wenn der aus der Straftat fließende zusätzliche Nutzen gleich den zusätzlichen Kosten aus der etwaigen Bestrafung der Straftat ist.⁴²² Durchaus ist dieser Gedanke des Abwägungs-

⁴¹² Binmore, K. (1994): S. 109. Ähnlich Korsgaard, vgl. Pauer-Struder, H. (1996a): S. 41-42.

⁴¹³ Pauer-Struder, H. (1996c): S. 189.

⁴¹⁴ Vgl. Binmore, K. (1994): S. 110.

⁴¹⁵ Vgl. Lohmann, K. R. (1999): S. 115.

⁴¹⁶ Vgl. Pies, I./Leschke, M. (1998): S. 1 f.

⁴¹⁷ Vgl. Kunz, H. (1993): S. 191.

⁴¹⁸ Vgl. Göke, M./Hartwig, K. H. (1998): S. 112.

⁴¹⁹ Becker, G. (1968): S. 176.

⁴²⁰ Vgl. Becker, G. (1968): S. 170.

⁴²¹ Vgl. Göke, M./Hartwig, K. H. (1998): S. 112.

⁴²² Vgl. McKenzie, R./Tullock, G. (1984): S. 183. Zum Nachweis der Deliktsnatur der Steuerhinterziehung, siehe insbesondere Kapitel 2.2.1.

prozesses von Kosten und Nutzen aus einem kriminellen Akt nicht allein Becker zuzuschreiben. Er geht bereits auf Bentham zurück: „the profit of the crime is the force which urges man to delinquency: the pain of the punishment is the force employed to restrain him from it. If the first of these forces be the greater, the crime will be committed; if the second, the crime will not be committed.“⁴²³

Offenbart die Straftat positive Anreize zur Verübung, so soll dieser Anreiz als Nachfrage nach Straftaten gekennzeichnet werden.⁴²⁴ Die Verschaffung eines Vorteils durch Verüben eines kriminellen Akts, der als Angebot an Straftaten bezeichnet wird, bedarf stets nachfrageinduzierender Anreize.⁴²⁵ Das ökonomische Kalkül betrachtet stets die Opportunitätskosten einer getroffenen Wahl, die hierbei in der nicht ausgeübten legalen Betätigung liegen.⁴²⁶ Überdies sollten aber auch solche Kosten berücksichtigt werden, die sich aus einer nicht unwahrscheinlichen Verhaftung ergeben könnten, wie Verlust des Einkommens, respektive Verlust jeglicher finanzieller Ansprüche oder Möglichkeiten zum Einkommenserwerb, Verlust sozialer Reputation, Folter oder gar Verlust des Lebens infolge der Todesstrafe.⁴²⁷ In Anlehnung an Becker kann das Angebot an kriminellen Handlungen wie folgt formalisiert werden:

$$(12) \quad E[U] = (1-p) \cdot U[Y] + p \cdot U[Y - \pi].^{428}$$

Die Variable Y repräsentiert das Einkommen aus der kriminellen Handlung⁴²⁹; die Variable π beschreibt das monetäre Äquivalent der Bestrafung, sofern die Tat mit der Wahrscheinlichkeit p aufgedeckt wird. Becker nimmt hierzu an, dass die Zunahme der Bestrafung π und die Aufdeckungswahrscheinlichkeit den Erwartungsnutzen sinken lassen wird und der Umfang verübter Straftaten abnehme:⁴³⁰

$$(13) \quad \frac{\partial E[U]}{\partial p} = -U[Y] + U[Y - \pi] < 0;$$

$$(14) \quad \frac{\partial E[U]}{\partial \pi} = -p \cdot U'[Y - \pi] < 0.^{431}$$

⁴²³ Bentham, J. (1843): S. 399.

⁴²⁴ Vgl. Kunz, H. (1993): S. 191.

⁴²⁵ Vgl. Kunz, H. (1993): S. 191.

⁴²⁶ Vgl. Stigler, G. J. (1970): S. 530.

⁴²⁷ Vgl. Becker, G. (1968): S. 179, Kunz, H. (1993): S. 192.

⁴²⁸ Vgl. Ehrlich, I. (2001): S. 525 f.

⁴²⁹ Becker ergänzt hierbei noch den psychischen Nutzen aus der Tat. Vgl. Becker, G. (1968): S. 177.

⁴³⁰ Vgl. Becker, G. (1968): S. 177.

⁴³¹ Siehe auch Ausführungen bei Yaniv, G (1988): S. 146.

So sind Situationen denkbar, in denen das Ausmaß an verübten Straftaten zu negativen Erträgen führt und eine Reduktion der Straftaten geboten ist.⁴³² Es sind aber auch solche Situationen denkbar, in denen die Ausweitung illegaler Handlungen rational ist, weil die zusätzlichen Kosten einer weiteren kriminellen Handlung indes geringer sind als die zusätzlichen Erträge.⁴³³

Hieraus folgt, dass ein Strafsystem dann kostenminimal mit Strafen abschreckt, wenn die Strafe möglichst hoch und die Bestrafungswahrscheinlichkeit niedrig gesetzt werden.⁴³⁴ Die Überlegungen gemäß dieser „high-fine-low-probability“-Theorie⁴³⁵ lassen jedoch in keiner Weise den Rückschluss auf individuell abgrenzbares motivationales Verhalten zu. So lässt sich einwenden, dass eine kriminologische Analyse nicht möglich wäre, da kriminologische Fallanalysen auf gezeigtes oder rekonstruierbares Täterverhalten angewiesen sind. Somit stoßen derartige Verfahrensanalyse an ihre Grenzen, wenn bei einem konkreten Verbrechen „kaum spezifisches Tatverhalten erkennbar ist, welches Rückschlüsse auf charakteristische Merkmale des Täters zulässt“⁴³⁶. Zintl formuliert aber zutreffend, dass der Homo oeconomicus keine Abbildung des Menschen im Allgemeinen sein kann. Vielmehr kann aufgezeigt werden, dass bestimmte Verhaltensweisen in bestimmten Situationen geboten sind. Somit lautet die Frage nicht, „ob der Mensch so ist, sondern in welchen Situationen er sich verhält, als sei er so.“⁴³⁷ Das Ökonomische an dieser Analyse ist somit lediglich, dass die Annahmen zum Homo oeconomicus konsequent Anwendung finden:⁴³⁸ Die Entscheidung, gegenüber der Finanzbehörde unrichtige oder unvollständige Angaben zu machen bzw. pflichtwidrig diese in Unkenntnis zu lassen, ist somit das Ergebnis eines vorangegangenen ökonomisch-fundierten hypothetischen Kalküls, das erwartete Chancen und Risiken dieser strafwürdigen Handlung gegeneinander abwägt, et vice versa.

⁴³² In Anlehnung an *Yaniv* kann in der Erhöhung der Bestrafung und der Aufdeckungswahrscheinlichkeit eine glaubwürdige legitime staatliche („law enforcers“) Abschreckung („Deterrence“) gesehen werden. Vgl. *Yaniv, G* (1988): S. 146. Unstreitig wird jede Gesellschaft danach trachten, eine geringe Verbrechensrate inne zu haben. Insoweit aber die Aufdeckungswahrscheinlichkeit und der Strafvollzug ein Individuum davor zurückschrecken lassen, kriminell zu werden, gehen hiermit erhebliche Kosten einher. Auch ist es erforderlich, jene (Grenz-)Kosten der Strafverfolgung und Prävention dem (Grenz-)Nutzen gegenüberzustellen. Exzessive Bestrafung oder gar ein Überwachungsstaat oder Polizeistaat sind weder wünschenswert noch ökonomisch geboten. Vgl. *Rehbinder, M.* (2003): Rz. 115.

⁴³³ „[...] individuals are deterred from criminal activities by a higher fine and by a higher probability of detection and conviction.“ *Garoupa, N.* (1998): S. 1.

⁴³⁴ Vgl. *Eide, E./Rubin, P. H./Shepherd, J.* (2006): S. 45, *Kirstein, R.* (2008): S. 121-122, *Garoupa, N.* (1998): S. 2-3.

⁴³⁵ *Eide, E./Rubin, P. H./Shepherd, J.* (2006): S. 45.

⁴³⁶ *Hoffmann, J./Musolff, C.* (2000): S. 20.

⁴³⁷ *Zintl, R.* (1989): S. 61.

⁴³⁸ Vgl. *Kirchgässner, G.* (2008): S. 130.

2.2.6 Rekonstruktion der Rechtswidrigkeit

2.2.6.1 Rechtswidrigkeit *de jure*

Die Prüfung der Rechtswidrigkeit kommt der Funktion zu, Rechtfertigungsgründe zu berücksichtigen. Die Tatbestandsmäßigkeit indiziert lediglich Rechtswidrigkeit. Der Berücksichtigung von Rechtfertigungsgründen⁴³⁹ wird regelmäßig geringe praktische Bedeutung im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung zugesprochen.⁴⁴⁰

2.2.6.2 Rechtswidriges Handeln des *Homo oeconomicus*

Die Analyse geht davon aus, dass die Erfüllung des Gesamttatbestands Rechtswidrigkeit indiziert, und lässt eine Berücksichtigung von Rechtfertigungsgründen außen vor, denen nach h.M. im Rahmen der Steuerhinterziehung ohnehin wenig praktische Bedeutung zugebilligt wird.

2.2.7 Rekonstruktion der Schuld

2.2.7.1 Schuld *de jure*

Das Unrechtsbewusstsein des Täters für die Tat ist nicht Merkmal des Vorsatzes, sondern Merkmal der Schuld.⁴⁴¹ Der im StGB normierte Grundsatz *nulla poena sine lege* gilt auch für das Steuerstrafrecht und sieht vor, dass eine Strafe nur dann verhängt werden kann, wenn der Täter schuldhaft gehandelt hat.⁴⁴² Die individuelle Schuld begründet neben der Tatbestandsmäßigkeit und der Rechtswidrigkeit die Strafe. Zugleich bildet sie die Grundlage für die Strafzumessung, was in § 46 Abs. 1 Satz 1 StGB geregelt ist. Schuld wird durch die „individuelle Zurechenbarkeit des begangenen Unrechts“⁴⁴³ bezeichnet. Schuldhaftes Verhalten setzt voraus, dass der Täter schuldfähig⁴⁴⁴ ist. Schuldhaftes Handeln liegt dagegen bei einem schuldfähigen Täter nicht vor, wenn Entschuldigungsgründe⁴⁴⁵ vorliegen. Die Schuld kann bei Vorliegen eines unvermeid-

⁴³⁹ Die Literatur benennt § 32 StGB (Notwehr), §34 StGB (rechtfertigender Notstand) sowie rechtfertigende Einwilligung als Rechtfertigungsgrund. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 275, *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 2975.

⁴⁴⁰ Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 274, *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 2975.

⁴⁴¹ Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 282, *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 2993.

⁴⁴² Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 282.

⁴⁴³ *Hellmann, U.* (2011): Rz. 283.

⁴⁴⁴ Vgl. zur Begrifflichkeit der Schuldfähigkeit *Hellmann, U.* (2011): Rz. 285-287.

⁴⁴⁵ Vgl. zu den Entschuldigungsgründen *Hellmann, U.* (2011): Rz. 288-290.

baren Verbotsirrtums ausgeschlossen werden.⁴⁴⁶ § 17 Satz 1 StGB sieht vor, dass ein Täter ohne Schuld gehandelt hat, wenn ihm bei Begehung der Tat die Einsicht, Unrecht zu tun, fehlte und wenn er diesen Irrtum nicht vermeiden konnte. Dumke sagt, dass ein Verbotsirrtum nur dann die Schuld entfallen lässt, „wenn der Täter bei Anspannung seines Gewissens und bei Ausschöpfung der ihm zur Verfügung stehenden Erkenntnismittel nicht in der Lage ist“⁴⁴⁷, das Handlungsunrecht seiner Tat einzusehen. Sofern der Irrtum auf einer unzureichenden Sorgfalt beruht, handelt es sich nach Dumke um einen verschuldeten Verbotsirrtum, der dazu führt, dass die vorsätzlich begangene Steuerhinterziehung strafbar bleibt, aber eine Milderung nach § 49 StGB in Betracht kommen könnte.⁴⁴⁸ So komme es auf die grundsätzliche Kenntnis Unrechtes zu tun an. Insofern kommt es für die Feststellung, dass jemand mit vollem Unrechtsbewusstsein gehandelt hat, darauf an, ob der Täter weiß oder zumindest es für möglich hält, dass sein Verhalten pflichtwidrig ist.⁴⁴⁹

2.2.7.2 Schuldfähigkeit des Homo oeconomicus?

Posner hat einmal gesagt, dass er das Aufzeigen von Grenzen bei der ökonomischen Analyse des Rechts am interessantesten fände.⁴⁵⁰ Dieser Gedankengang Posners lässt den Rückschluss zu, dass die mit der ökonomischen Analyse zugrunde liegenden restriktiven Verhaltensprämissen nicht hinreichend geeignet sind, empirische (kriminelle) Phänomene zu erklären.⁴⁵¹ Der damit verbundene implizite Vorwurf der Unterkomplexität des Menschenbildes findet sich in dessen dargelegten methodologischen Grundannahmen der ökonomischen Verhaltenstheorie wieder. Die Verbindlichkeit einer Rechtsordnung ist dem rationalen Akteur fremd, da er primär nach Maximierung seines Nutzens strebt. Magen führt hierzu aus, dass aus rechtsdogmatischer Sicht das Recht aus Normen besteht, die zur Durchsetzung mit Sanktionen bewehrt sind, um das gewünschte Verhalten zu erreichen.⁴⁵²

Strafen finden ihre Rechtfertigung darin, dass sie Vergeltung für einen begangenen Rechtsbruch üben und das „rechtlich geordnete soziale System“⁴⁵³ stabilisieren.⁴⁵⁴

⁴⁴⁶ Hieraus folgert Hellmann, dass strenge Anforderungen an die Unvermeidbarkeit des Verbotsirrtums zu stellen sind. Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 257.

⁴⁴⁷ Dumke, W. (2011): Rz. 132. Vgl. aber auch Tröndle, H./Fischer, T. (2004d): Rz. 8.

⁴⁴⁸ Vgl. Dumke, W. (2011): Rz. 132.

⁴⁴⁹ Vgl. Dumke, W. (2011): Rz. 133.

⁴⁵⁰ Vgl. Posner, R. A. (1975): S. 757.

⁴⁵¹ Vgl. Lüdemann, J. (2006): S. 5 f.

⁴⁵² Vgl. Magen, M. (2004): S. 4.

⁴⁵³ Zippelius, R. (2003): S. 130.

⁴⁵⁴ Vgl. Peralta, J. M. (2008): S. 509.

Peralta stellt fest, dass die „Stärkung der in der Norm enthaltenen Werte“⁴⁵⁵ als Zweck der Strafe verstanden werde, bei der dem Adressat klar gemacht werden soll, dass sein Normenbruch etwas (vermeintlich) Schlechtes sei.⁴⁵⁶ Folglich stellt die Bestrafung die (verletzten) „Werte der Gesellschaft“⁴⁵⁷ dar und gewährleistet den „Schutz der elementaren sozialetischen Gesinnungswerte“.⁴⁵⁸ Durchaus lässt sich einwenden, dass es nicht immer leicht zu sagen ist, welches Verhalten strafrechtlicher Sanktionen bedürfen und welches Verhalten in solchem Maße sozialschädlich ist, dass es der Bestrafung bedarf.⁴⁵⁹ Die jüngere Geschichte der Bundesrepublik lehrt, dass sich die Vorstellung über strafwürdiges Verhalten stets gewandelt hat. Als Beispiel sei die Antihomosexualität der Nachkriegszeit genannt. § 175 StGB a.F. drückte jenes düstere Sittenbild der Nachkriegszeit aus, das Homosexualität unter Männern als strafwürdiges Verhalten verurteilte.⁴⁶⁰ Diese Bestrafung ist nach heutigen Maßstäben unvorstellbar. Ein weiteres Beispiel ist die Strafbarkeit von Umweltdelikten, die dem Umstand gewandelter Anschauungen geschuldet ist.

Im Rahmen der Abschreckungsprävention oder Generalprävention wird die Strafe als ein wirksames Instrument verstanden, das ein normkonformes Handeln gegen den Willen des Normenadressaten herbeiführen kann.⁴⁶¹ Versteht man wie Vanberg den Gedanken der (General-)Prävention als empirische Theorie, so beruht diese Theorie auf der Annahme, dass Rechtsbrüche stets aus der Erwartung heraus begangen werden, einen Vorteil gegenüber anderen zu realisieren. Dementsprechend erhofft das staatliche Strafsystem durch das Inaussichtstellen von Bestrafung jenen Vorteil, der durch den Rechtsbruch erlangt wurde, überkompensieren zu können, sodass ein potenzieller Straftäter abgeschreckt wird.⁴⁶² Konzentriert man sich sodann auf die Höhe der Strafzumessung, lässt sich leicht nachvollziehen, dass die mit dem Normenbruch einhergehende Bestrafung nach Einschätzung der Literatur von jeher ein moralisches Problem mit sich gebracht hat.⁴⁶³ Die Vergeltungstheorie würde die Bestrafung für Steuerhin-

⁴⁵⁵ Peralta, J. M. (2008): S. 507.

⁴⁵⁶ Es kann daraus geschlossen werden, dass Normen danach streben, „den Wert des durch sie beschriebenen Gutes als solchen zu vermitteln“. Peralta, J. M. (2008): S. 2. Die Strafe stellt somit klar, welches die Werte der Gesellschaft sind.

⁴⁵⁷ Peralta, J. M. (2008): S. 507.

⁴⁵⁸ Wetzel, H. (1969): S. 3, zitiert nach Peralta, J. M. (2008): S. 507.

⁴⁵⁹ Vgl. Zippelius, R. (2003): S. 130.

⁴⁶⁰ Das BVerfG bestätigte am 10. Mai 1957 die Vereinbarkeit des § 175 StGB a.F. mit dem GG. Die Pönalisierung von praktizierter Homosexualität erfolgte nach den verschiedenen Fassungen des § 175 StGB a.F. bis 1994. Vgl. Schäfer, C. (2006): S. 289-291.

⁴⁶¹ Die Literatur bewertet diese Form der externen sozialen Kontrolle als negative Generalprävention. Vgl. Baumann, M. (1990): S. 118-131, Baumann, M. (1998b): S. 1-16. So auch Peralta, J. M. (2008): S. 506.

⁴⁶² Vgl. Vanberg, V. (1982): S. 14.

⁴⁶³ Vgl. Höffe, O. (1992): S. 136.

terziehung deshalb als gerechtfertigt erachten, weil nach Ansicht des BGH das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen zu schützen ist.⁴⁶⁴ Die Bestrafung ist moralisch insoweit vertretbar, als die Schwere des Rechtsbruchs die Angemessenheit der Bestrafung des Täters determiniert.⁴⁶⁵

Die ökonomische Analyse verwehrt sich diesem normativen Anspruch des Rechts und betrachtet die Rechtsnormen lediglich als Restriktionen, die Einfluss auf den Nutzen und die Kosten einer Handlungsalternative nehmen können. Das Verbot Steuern zu hinterziehen beurteilt der rationale Akteur als Preis, der mit einer korrespondierenden Sanktionswahrscheinlichkeit und Sanktionshöhe die rechtswidrige Wahlhandlung verteuert. Der steuerpflichtige Homo oeconomicus kennt nach der Auffassung von Magen demnach keine Normen „im eigentlichen Sinn, sondern nur Interessen.“⁴⁶⁶ Magen folgert hieraus, dass diese Sicht ein wesentlicher methodischer Aspekt der Ökonomie für die Analyse des Rechts ist. Allerdings führt diese Methodik dazu, dass das zugrundeliegende Menschenbild des Homo oeconomicus mit dem „Menschenbild des Rechts unvereinbar“⁴⁶⁷ sei. Magen leitet die Berechtigung dieses Standpunkts daraus ab, dass „rechtliche Regeln oder gerichtliche Standards“⁴⁶⁸ an wohlfahrtstheoretischen Effizienzkriterien normativ gemessen werden.⁴⁶⁹ Versteht man die rechtökonomische Analyse als positive Theorie, dann sollen „lediglich“⁴⁷⁰ Aussagen über die Verhaltenswirkung von rechtlichen Regeln oder gerichtlichen Standards getroffen werden.⁴⁷¹ Sofern man diese positive Sicht auf das Phänomen der Steuerhinterziehung überträgt, lässt sich folgende Aussage hinsichtlich eines möglichen kriminellen Verhaltens ableiten: Recht und Rechtsordnung sind in keiner Weise für den Homo oeconomicus sakrosankt.

Nach Zintl kann der rationale Akteur sogar als „asozial“⁴⁷² beschimpft werden: Der Homo oeconomicus ist wie zuvor ausgeführt ein „Bayes'scher Konsequentialist“⁴⁷³, der Normen nicht internalisiert. Normen (und die damit verbundenen Sanktionen bei

⁴⁶⁴ Vgl. *BGHSt* (1990): S. 102, *BGHSt* (1995): S. 111, *BGHSt* (1996): S. 5.

⁴⁶⁵ Vgl. *Höffe, O.* (1992): S. 137.

⁴⁶⁶ *Magen, M.* (2004): S. 4.

⁴⁶⁷ *Magen, M.* (2004): S. 4.

⁴⁶⁸ *Eidenmüller, H.* (2005): S. 58.

⁴⁶⁹ Vgl. *Magen, M.* (2004): S. 4, *Eidenmüller, H.* (2005): S. 393-413.

⁴⁷⁰ „Lediglich“ ist als Bewertung von *Eidenmüller* zu verstehen. *Eidenmüller* folgert aus seiner Analyse, dass die positive rechtsökonomische Analyse wenig interessant sei, da das juristische Interesse auf konkrete Reformen oder Anpassungen der bestehenden Rechtslage gerichtet sei. Vgl. *Eidenmüller, H.* (2005): S. 58.

⁴⁷¹ Vgl. *Eidenmüller, H.* (2005): S. 58.

⁴⁷² *Zintl, R.* (1989): S. 60.

⁴⁷³ *Lohmann, K. R.* (1999): S. 114.

Zu widerhandlung) werden lediglich als Restriktionen aufgefasst - sie sind nicht Argumente der Nutzenfunktion.⁴⁷⁴ Die Motivation, sich steuerehrlich zu verhalten, kann demzufolge in einer Kosten-Nutzen-Analyse dargelegt werden. Danach wird ein Rechtsunterworfener sich normenkonform verhalten, wenn die Wahrscheinlichkeit einer Sanktionierung seiner Nutzenabweichung und deren Kosten für ihn höher sind als der Nutzen, den er aus einem Bruch mit der Norm beziehen wird. Die Sicherstellung von Normen erfolgt somit nur durch Strafe und Aufdeckungswahrscheinlichkeit, da hierbei Normen nicht aus Gründen idealer Wünschbarkeit eingehalten werden.⁴⁷⁵

Die in diesem Zusammenhang zu klärende Frage der Strafwürdigkeit und die des Strafmaßes sind Ausdruck des strafrechtlichen Prinzips der Vergeltung.⁴⁷⁶ Unstreitig erhält dieses Vergeltungsprinzip im Rahmen der ökonomischen Analyse lediglich einen instrumentellen Charakter. Die Funktion der Strafe als solche ist losgelöst von dem intendierten Schutzzweck und wird allein durch das strafwürdige Verhalten ausgelöst. Daraus lässt sich schließen, dass eine zeitnahe Strafverfolgung und strenge Strafe für den Täter eine entscheidungsrelevante Komponente darstellen.⁴⁷⁷

Daraus folgt, dass den ausschließlich Sanktionsorientierten lediglich eine empfindlich hohe Strafe oder sehr hohe Entdeckungswahrscheinlichkeit davon abhält, die Steuern zu hinterziehen.⁴⁷⁸ Unweigerlich lässt sich der Homo oeconomicus als permanentes Gefährdungspotenzial für das rechtzeitige und vollständige Steueraufkommen begreifen, was zu abwegigen Schlussfolgerungen in den Dimensionen der Höhe der Bestrafung und in der Intensität der Überwachungs- sowie Kontrollbefugnisse einer Steuerbehörde führen kann: Utilitaristen stimmen der Bestrafung im Fall einer Gesetzesverletzung ebenfalls zu. Begreifen wir den Utilitarismus als eine „ethische Theorie“⁴⁷⁹, die den Nutzen aller maximieren will, so sehen Kliemt/Kliemt in der Institution Strafe ein „notwendiges Übel“⁴⁸⁰, um das gesellschaftliche Wohl zu fördern.⁴⁸¹ Die Strafe wird damit so gerechtfertigt, dass der gesellschaftliche Nutzen der Strafabschreckung den Schaden, der durch Straftaten verursacht wird, überwiegt. Durchaus vermag die

⁴⁷⁴ Vgl. Zintl, R. (1989): S. 60.

⁴⁷⁵ Vgl. Reh binder, M. (2003): Rz. 115. Reh binder benennt die Sanktionsorientierung als einen Motivkomplex für die Normbefolgung. Vgl. Reh binder, M. (2003): Rz. 115.

⁴⁷⁶ Vgl. Zippelius, R. (2003): S. 133.

⁴⁷⁷ Vgl. Beccaria, C. (1988): S. 120.

⁴⁷⁸ Bereits Becker hatte gezeigt, dass die Aufdeckungswahrscheinlichkeit und das Ausmaß der Strafe wesentliche Bestimmungsfaktoren sind, die einen Einfluss auf die Verübung von Straftaten haben. Vgl. Becker, G. (1968): S. 177.

⁴⁷⁹ Kliemt, E./Kliemt, H. (1981): S. 173.

⁴⁸⁰ Kliemt, E./Kliemt, H. (1981): S. 173.

⁴⁸¹ Vgl. Höffe, O. (1992): S. 141.

Generalprävention die Täter von der Straftat abhalten, allerdings mag es zweifelhaft sein, ob das Strafmaß grenzenlos sein darf.

Die Todesstrafe mag für Steuerhinterzieher die größtmögliche Prävention entfalten, dennoch würden wir hierin eine „barbarische Exzessivstrafe“⁴⁸² sehen. Die Gewichtigkeit des Rechtsbruchs und die Strafe stünden hierbei in keinem Verhältnis, da sich die Schwere des Verbrechens lediglich aus dem moralischen Gewicht derjenigen Rechte ergeben kann, die durch sie verletzt worden sind.⁴⁸³ Das Strafmaß ergäbe sich somit über die individuelle Rechtsgutsverletzung des Geschädigten. Ein Eingriff in die Rechte des Delinquenten scheint aber nur insoweit annehmbar, wie eine darüber hinausgehende Bestrafung unzulässig ist.⁴⁸⁴ Diese exzessive Bestrafung ist somit, gleichwohl sie maximal „negativ generalpräventiv“⁴⁸⁵ wirkt, nicht akzeptabel. Bereits Hobbes wies darauf hin, dass, sofern die Strafe das im Gesetz festgelegte Maß übersteigt, „das Übermaß nicht Strafe, sondern eine feindselige Handlung“⁴⁸⁶ ist. Dort, wo Strafe nicht mit dem Gesetz verknüpft ist, vermutet Hobbes eine Ausübung von „Feindseligkeit“⁴⁸⁷, jedoch nicht legitime Strafe. Das Ziel der Bestrafung - so die Ausführungen von Hobbes - sei nicht Rache, sondern Abschreckung.⁴⁸⁸

2.3 Hypothetischer Einstieg in die Steuerhinterziehung

2.3.1 Vorgehensweise

In dem vorliegenden Kapitel wird ein hypothetischer Einstieg in die Steuerhinterziehung rekonstruiert, um das Konstruktionsschema eines steuerpflichtigen Homo oeconomicus aufzuzeigen. Was die Erfassung der Entscheidungssituation anbelangt, so hängt diese stark von der Art des zugrunde liegenden Problems ab.⁴⁸⁹ Das macht eine Auseinandersetzung mit den grundlegenden straf- und steuerrechtlichen Rechtsfolgen, die sich aus einer Steuerhinterziehung ergeben können, erforderlich. Das bedeutet zu-

⁴⁸² Kliemt, E./Kliemt, H. (1981): S. 181.

⁴⁸³ Vgl. Kliemt, E./Kliemt, H. (1981): S. 181.

⁴⁸⁴ Vgl. Höffe, O. (1992): S. 137, Kliemt, E./Kliemt, H. (1981): S. 181

⁴⁸⁵ Antony, J./Entorf, H. (2003): S. 169.

⁴⁸⁶ Hobbes, T. (1996): S. 265.

⁴⁸⁷ Hobbes, T. (1996): S. 265.

⁴⁸⁸ Vgl. Hobbes, T. (1996): S. 265.

⁴⁸⁹ Vgl. Grünig, R./Kühn, R. (2009): S. 98. Der steuerpflichtige Homo oeconomicus hat die Möglichkeit sein Einkommen vollständig zu deklarieren oder dieses Einkommen teilweise oder vollständig zu verschweigen. Das Problem an dieser Entscheidung ist jedoch, dass die Steuerhinterziehung mit Unsicherheit versehen ist. Der rationale Steuerpflichtige ist sich unsicher darüber, ob sein Betrug nicht entdeckt wird. Allerdings muss er auch davon ausgehen, dass sein Betrug etwaig aufgedeckt wird und ihm damit ein geringeres Residualeinkommen verbleibt als nach der sicheren vollständigen Versteuerung des Einkommens.

nächst, dass sich der steuerpflichtige Homo oeconomicus über seine Handlungsmöglichkeiten und Konsequenzen im „Schatten der Zukunft“⁴⁹⁰ bewusst sein muss. Die Prüfung eines hypothetischen Einstiegs in die Steuerhinterziehung hat eine Transformation der vorgenannten straf- und steuerrechtlichen Konsequenzen in die Logik des Grundmodells von Allingham/Sandmo zum Gegenstand. Im Anschluss daran wird das Grundmodell punktuell um ausgewählte Aspekte der steuer- und strafrechtlichen Rechtsfolgen modifiziert. Die Analyse möchte ein grundsätzliches Verständnis dafür aufzeigen, wie eine vom Vorsatz erfasste Steuerhinterziehung im Rahmen der ökonomischen Logik rekonstruiert werden kann.

2.3.2 Antizipation der Rechtsfolgen der Steuerhinterziehung

2.3.2.1 Ökonomische Rekonstruktion des strafrechtlichen Tatablaus

2.3.2.1.1 Tatablauf de jure

Konzentriert man sich auf den Tathergang, so unterscheidet die Literatur grundsätzlich folgende Phasen der Steuerhinterziehung:

- Willensbildung/Tatentschluss
- Vorbereitung der Tat
- Versuchshandlung
- Vollendung
- Beendigung.⁴⁹¹

Die Straftat wird zumeist - im Sinne der oben unterstellten Entwicklungsstadien - mit der Willensbildung initialisiert. Diese Willensbildungsphase bildet das Vorhaben des Täters ab, die Tatbestandsmerkmale erfüllen zu wollen sowie den mit dem Tatbestand kausal verbundenen Erfolg zu erreichen.⁴⁹² Die Phase der Willensbildung ist grundsätzlich straffrei.⁴⁹³ Die Phase der Vorbereitung der Straftat charakterisiert die Literatur als sogenannte „Vorbereitungshandlung“⁴⁹⁴, die zu jeder Zeit abgebrochen werden kann.⁴⁹⁵ Die Vorbereitung der Steuerstraftat ist i.d.R. straflos.⁴⁹⁶ Der Versuch der

⁴⁹⁰ Baurmann, M. (2000): S. 152.

⁴⁹¹ Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 2982.

⁴⁹² Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 2982.

⁴⁹³ Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 293. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 2982. Dieser Grundsatz leitet sich aus dem allgemeinen Strafrecht ab, vgl. z.B. Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 590.

⁴⁹⁴ Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 590.

⁴⁹⁵ Als Beispiel für eine Vorbereitungshandlung benennt die Literatur u.a. eine falsch ausgefüllte Steuererklärung, die noch nicht dem Finanzamt zugeleitet ist, sowie Absprachen über unrichtige

Steuerhinterziehung ist dadurch charakterisiert, dass der Täter zu der vom „Vorsatz erfassten und gewollten“⁴⁹⁷ Verwirklichung des Tatbestands nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 AO „unmittelbar ansetzt“^{498, 499}. Eine Grenzziehung zwischen solchen Handlungen, die bereits als strafbarer Versuch bewertet werden können, und solchen, die lediglich als Vorbereitungshandlung regelmäßig straffrei bleiben, ist nach Auffassung von Hellmann strittig.⁵⁰⁰ Die Vollendung tritt nach dem Zeitpunkt der Verwirklichung des objektiven und subjektiven Tatbestands und dem tatbestandlichen Erfolg - in der Form der Steuerverkürzung oder der Erlangung nichtgerechtfertigter Steuervorteile - ein.⁵⁰¹ Mit Vollendung⁵⁰² der Steuerhinterziehung tritt eine Reihe straf- und steuerrechtlicher Rechtsfolgen unmittelbar für den Täter ein.⁵⁰³ Die Beendigung der Steuer-

Rechnungen. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 295, *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 2982. Allerdings kämen die Bußgeldtatbestände der §§ 379-382 AO als deliktstypische Vorbereitungshandlung der Steuerhinterziehung in Betracht. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 294. Bei der Vernichtung von Aufzeichnung handelt sich um eine straffreie Vorbereitungshandlung. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 294. Das Verheimlichen von Kaufpreisteilen bei Grundstückserwerben im Rahmen eines notariell beurkundeten Kaufvertrags stellt bis zur Mitteilung an das Finanzamt eine Vorbereitungshandlung dar. Mit der Mitteilung des Vertrags an das Finanzamt beginnt die Verwirklichungsstufe des Versuchs. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 301. Insofern wird in diesem Beispiel der prozessuale Charakter des Phasenmodells deutlich, in dem sich die Verwirklichung des Tatbestands der Steuerhinterziehung zeitlich chronologisch entwickelt. Dabei muss die für „die Veranlagung zuständige[.] Stelle [..] mit der für Straf- und Bußgeldsachen zuständigen Stelle“ entscheiden, ob und wann „die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung (§ 370) oder leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378) vorliegen“. AEAO zu § 173, Tz. 8.6. Dabei ist das Finanzbehörde nicht an strafgerichtliche Verfahren gebunden. Vgl. AEAO zu § 235, Tz. 1.3, AEAO zu § 71.

⁴⁹⁶ Vgl. *Wessels, J./Beulke, W.* (2009): Rz. 590, *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): S. 3010. Von strafrechtlicher Relevanz ist eine Vorbereitungshandlung dann, wenn diese Handlung bereits als solche eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit darstellt. Als Beispiel für eine Ordnungswidrigkeit benennen *Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler* die Steuergefährdung nach Maßgabe des § 379 AO. Vgl. *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 2982.

⁴⁹⁷ *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 3010.

⁴⁹⁸ Das unmittelbare Ansetzen zur Verwirklichung des Tatbestands gem. der Tätervorstellung leitet sich aus der Begriffsbestimmung des Versuchs gem. § 22 StGB ab.

⁴⁹⁹ Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 304.

⁵⁰⁰ Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 304 sowie Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 334 ff.

⁵⁰¹ Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 305, *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 2982.

⁵⁰² Nach *Hellmann* kann der Übergang vom Versuch in die Vollendung dadurch verhindert werden, dass die Hinterziehung fehlschlägt, weil das Finanzamt die Falschangabe identifiziert und die Steuer ordnungsgemäß veranlagt oder der Täter die Hinterziehung aufgibt. Dementsprechend ist die Grenzziehung zwischen einer Versuchs- und einer Vollendungshandlung von erheblicher Bedeutung hinsichtlich der steuer- und strafrechtlichen Beurteilung. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 305-306.

⁵⁰³ Hinsichtlich der Vollendung der Steuerhinterziehung unterscheidet die Literatur regelmäßig **Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern**. Vollendung der Steuerhinterziehung bei **Veranlagungssteuern** wird dann nach Auffassung der Literatur angenommen, wenn die **unrichtigen oder unvoll-**

hinterziehung wird mit der „vollständigen Verwirklichung sämtlicher Tatbestandsmerkmale“⁵⁰⁴ der Steuerhinterziehung erreicht.⁵⁰⁵ Die Verjährung einer Straftat be-

ständigen steuerlich relevanten Angaben in der Steuererklärung zu einem rechtswirksamen, aber unrichtigen, erlassenen und bekanntgegebenen Steuerbescheid (§§ 122, 124 AO) führen. Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 3011, Rolletschke, S. (2005): Rz. 27. Da der intendierte Verkürzungserfolg mit der zu niedrig festgesetzten Steuer erreicht wurde, ist die Steuerhinterziehung vollendet. Diese Beurteilung ist nach Auffassung der Literatur unabhängig von der Bestandskraft des Bescheides. Dies folgt unmittelbar aus § 370 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 AO. Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 311, Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 3011. Bei Steuerhinterziehung **durch Unterlassen** bei **Veranlagungssteuern** ist die Tat dann vollendet, wenn die Veranlagungsarbeiten für das betreffende Kalenderjahr im Wesentlichen abgeschlossen sind. Vgl. Dumke, W. (2011): Rz. 270a, Joecks, W. (1998): S. 55, AEAO zu § 235, Tz. 4.1.3. Vollendung der Steuerhinterziehung bei **Fälligkeitssteuern** wird dann erreicht, wenn die fristgerecht abgegebene, aber **unrichtige oder unvollständige Steueranmeldung** zu einer Verkürzung. Sofern aktives Handeln vorliegt, ist bei **Fälligkeitssteuern** die Tat mit Ablauf des Fälligkeitstages vollendet. Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 3011. Die Steueranmeldung steht gem. § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Führt gem. § 168 Satz 2 AO die Steueranmeldung zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung, so gilt § 168 Satz 1 AO erst, wenn die Finanzbehörde zustimmt, wodurch der Versuch in die Vollendung übergeht. Vgl. Rolletschke, S. (2005): Rz. 157, Schwarz, B. (2002a): Rz. 8 sowie Fn.502. Bei Steuerhinterziehung **durch Unterlassen** bei **Fälligkeitssteuern** vgl. Fn. 505. Sofern ein **nicht gerechtfertigter Vorteil** wie ein unrichtiger Grundlagenbescheid z.B. als Besteuerungsgrundlage gem. § 179 Abs. 1 AO oder als Steuermessbescheid gem. § 184 AO wegen Täuschung der Finanzbehörde erlangt wird, so gilt die Hinterziehung mit der Bekanntgabe des Bescheides als vollendet. Vgl. Dumke, W. (2011): Rz. 107, Schwarz, B. (2002a): Rz. 8.

⁵⁰⁴ Hellmann, U. (2011): Rz. 319.

⁵⁰⁵ Vollendung und Beendigung der Steuerhinterziehung fallen grds. bei **Fälligkeitssteuern** zusammen. Mit Einreichung einer **unrichtigen Anmeldung**, die zu einer zu niedrigen Festsetzung führt, ist der strafrechtliche Tatablauf vollendet und beendet. Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 321. Ähnlich fällt die Beurteilung bei dem **pflichtwidrigen In-Unkenntnis-Lassen** der Finanzbehörde aus. Der tatbestandliche Verkürzungserfolg tritt mit Ablauf der Fälligkeit ein, weil die fristgerecht eingereichte Steuervoranmeldung als festgesetzt gilt. Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 321, Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 3012. Besonderheiten können sich im Verhältnis von Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 18 Abs. 1 UStG) und Umsatzsteuerjahreserklärung für dasselbe Kalenderjahr (§ 18 Abs. 3 UStG) ergeben. Vgl. hierzu die Fallkonstellationen bei Hellmann, U. (2011): Rz. 322. Im Ergebnis führen die unrichtigen oder unterlassenen Voranmeldungen zu einer Vollendung und Beendigung der Steuerhinterziehung. So liegen u.U. pro Jahr bis zu 13 eigenständige Taten vor, die als Tatenmehrheit bewertet werden können. Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 3012 und 3014. Erfolgt keine Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung, ist die Steuerhinterziehung nach Verstreichen der Erklärungsfrist beendet, da die Umsatzsteuerjahreserklärung ebenfalls eine Anmeldung darstellt. Vgl. Hellmann, U. (2011): Rz. 322. Bei Steuerhinterziehung durch **aktives Handeln** kommt es bei **Veranlagungssteuern** darauf an, wann der erste unrichtige Steuerbescheid bekannt gegeben worden ist. Vgl. u.a. Banniza, U. (2011b): Rz. 167, Joecks, W. (1998): S. 55. Bei Steuerhinterziehung **durch Unterlassen** nimmt Joecks an, dass dies mit der Vollendung zusammenfalle. Vgl. Joecks, W. (1998): S. 55. So stellte sich beispielsweise dem BGH die Frage, wann bei einer **Veranlagungssteuer** eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen beendet ist. Nach Auffassung der Rechtsprechung sei die Beendigung der pflichtwidrigen Unterlassung erst mit Abschluss der allgemeinen Veranlagungsarbeiten des Finanzamtes gegeben. Im vorliegenden Fall stellte der BGH fest, dass die streitgegenständliche Vermögensteuerhinterziehung bezogen auf den Hauptveranlagungszeitpunkt 1.1.1993 nicht verjährt

ginnt, abweichend von der Festsetzungsfrist⁵⁰⁶, wenn die Tat beendet ist, was aus § 78a StGB folgt. Die letzte Phase der Vollendung und die Phase der Beendigung könnten zusammengefasst werden, da diese im Steuerstrafrecht regelmäßig zusammenfallen.⁵⁰⁷

2.3.2.1.2 Tatablauf im Lichte des hypothetischen Einstiegs in die Steuerhinterziehung

Es ist unabdingbar, dass der rationale Akteur zweifelsfrei die Form seiner Tatbestandsverwirklichung⁵⁰⁸ differenziert nach Steuerart⁵⁰⁹ in eine kausale Beziehung bringen kann und diese hinsichtlich ihrer Verwirklichungsstufe und ihres Verwirklichungszeitpunkts i.S.d. oben genannte Tatablfolge beurteilen kann. Lediglich dann vermag der rationale Akteur die strafrechtlichen Konsequenzen seiner Straftat abzuschätzen.⁵¹⁰

2.3.2.2 Ökonomische Rekonstruktion der strafrechtlichen Verjährung

2.3.2.2.1 Verjährung *de jure*

§ 369 Abs. 2 AO sieht vor, dass für Steuerstraftaten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht gelten, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen. Insofern sind die Bestimmungen über die Verfolgungsverjährung nach Maßgabe von §§ 78-78c StGB anzuwenden.⁵¹¹ Sobald eine Straftat beendet ist beginnt die Verjährung einer Straftat, was aus § 78a StGB folgt. Die Steuerhinterziehung verjährt

war. So bestätigte der BGH die Auffassung der Vorinstanz, dass der Lauf der Verjährungsfrist im vorliegenden Fall erst nach dem 1.6.1995 begonnen hat, weil zu diesem Zeitpunkt 94,34 % der Veranlagungsarbeiten im maßgeblichen Veranlagungsbezirk erledigt waren. Vgl. *BGHSt* (2001): S. 263. Erst mit Abschluss der Veranlagungsarbeiten kann die Vereitelung der rechtzeitigen Festsetzung der Steuer und der damit einhergehende intendierte Verkürzungserfolg erblickt werden. Vgl. *BGHSt* (2001): S. 262. Bis zu diesem Zeitpunkt liegt eine versuchte Steuerhinterziehung vor. Vgl. *BGHSt* (2001): S. 262. Die Straftaten, die in Zusammenhang mit der Erlangung **nicht gerechtfertigter Vorteile** stehen, gelten dann als beendet, wenn der Grundlagenbescheid durch „Bekanntgabe des letzten Folgebescheides ausgewertet wurde.“ Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 3012. Das Abstellen auf den Zeitpunkt der vollständigen Veranlagung durch die Finanzverwaltung folgt nach Auffassung der Literatur aus der Anwendung des sogenannten in-dubio-pro-reo-Grundsatzes. Vgl. *Hellmann, U.* (2011): Rz. 150 sowie Rz. 311.

⁵⁰⁶ Vgl. *Haas, P./Müller, U.* (2009): S. 206.

⁵⁰⁷ Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 2982, *Joecks, W.* (1998): S. 55

⁵⁰⁸ Differenziert nach Unterlassungs- oder Begehungsdelikt.

⁵⁰⁹ Die Literatur nimmt hierbei eine Differenzierung von Veranlagungs- und Fälligkeitssteuer vor.

⁵¹⁰ Die Bedeutung für dieses Wissen erschließt sich zudem in der Antizipation der steuerrechtlichen Konsequenzen. Dies wird bei der Verzinsung der hinterzogenen Steuern nach § 235 AO deutlich. Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 2.3.2.4.2.

⁵¹¹ Vgl. zu der Frage der Strafbarkeit von Steuerstraftaten, die insoweit auch Fragen der strafrechtlichen Methodik und Dogmatik berührt *Rüping, H.* (2011): Rz.18-29.

gem. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB i.V.m. §§ 369 Abs. 2, § 370 Abs. 1 AO in fünf Jahren nach Beendigung der Tat.⁵¹² Die Verjährung kann in den Fällen gem. § 78c Abs. 1 Nr. 1-12 StGB⁵¹³ - ergänzt um die Bekanntgabe oder Anordnung der Einleitung des Bußgeldverfahrens gem. § 376 Abs. 2 AO - unterbrochen werden.⁵¹⁴ Gem. § 78c Abs. 3 Satz 1 StGB beginnt nach jeder Unterbrechung die Frist von neuem (Unterbrechung). Die Verfolgung ist jedoch spätestens verjährt, wenn seit den in § 78a StGB bezeichneten Zeitpunkten das Doppelte der gesetzlichen Verjährungsfrist verstrichen ist, was aus § 78c Abs. 3 Satz 2 StGB folgt. Abweichend von dieser strafrechtlichen Verfolgungsverjährungsfrist sieht § 376 Abs. 1 AO für die in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1-5 genannten Fälle der besonders schweren Steuerhinterziehung - ohne Berücksichtigung von Unterbrechungen - eine Verjährungsfrist von zehn Jahren vor.⁵¹⁵ § 23 EGAO sieht vor, dass § 376 AO bei Inkrafttreten - am 28.12.2008 - für alle noch nicht abgelaufenen fünfjährigen Verjährungsfristen gilt.⁵¹⁶ § 78 Abs. 3 Nr. 3 StGB verlangt eine Verjährungsfrist von zehn Jahre bei Taten, die im Höchstmaß mit Freiheitsstrafen von mehr als fünf Jahren bis zu zehn Jahren bedroht sind.

2.3.2.2.2 Verjährung im Lichte des hypothetischen Einstiegs in die Steuerhinterziehung

Ein rationaler Steuerpflichtiger überführt die strafrechtlich relevanten Überlegungen zur Verfolgungsverjährung auf die Ebene der Wahrscheinlichkeitstheorie und prüft somit die bedingte Wahrscheinlichkeit seiner Hypothese, ob er innerhalb der Verjährungsfrist überführt werden könnte. Er wird deswegen der Verfolgungsverjährung eine gewisse – subjektive – Wahrscheinlichkeit zuordnen, da er gemäß seiner zugrunde liegenden Verhaltensdisposition seinen Erwartungsnutzen maximieren möchte.⁵¹⁷

Im Rahmen der ökonomischen Analyse geht der rationale Akteur somit zum Zeitpunkt der Prüfung hinsichtlich eines Einstiegs in die Steuerhinterziehung von einer positiven Wahrscheinlichkeit aus, dass seine Tat nicht im „Schatten der Zukunft“⁵¹⁸ verjährt, sondern im Rahmen der regulären strafrechtlichen Fünfjahresfrist noch strafrechtlich geahndet werden könnte. Diese bedingte Wahrscheinlichkeit prüft der rationale Straftäter gem. der Bayes-Theoreme (6) und (7). Die hierbei gebildete bedingte Wahrscheinlichkeit $p(A|B)$ fragt nach einer A-posteriori-Wahrscheinlichkeit, bei der die

⁵¹² Vgl. *Peter, F. K./Kramer, R.* (2009): S. 45. § 376 Abs. 1 AO konkretisiert als Strafvorschrift der Steuergesetze, dass in den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1-5 AO genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung die Verjährungsfrist zehn Jahre beträgt.

⁵¹³ Ausführlich hierzu *Dumke, W.* (2010): Rz. 9-15.

⁵¹⁴ Vgl. *Dumke, W.* (2010): Rz. 16.

⁵¹⁵ Vgl. *Dumke, W.* (2010): Rz. 3.

⁵¹⁶ Vgl. *Dumke, W.* (2010): Rz. 3a.

⁵¹⁷ Vgl. nochmals die Ausführungen in Kapitel 2.2.2.2.5.

⁵¹⁸ *Baurmann, M.* (2000): S. 152.

strafrechtliche Überführung (Ereignis A) unter der Bedingung der Verfolgbarkeit der Steuerhinterziehung (Zustand B) zutreffen könnte. Demnach gilt, dass sich diese bedingte Wahrscheinlichkeit aus dem Produkt ihrer A-priori-Anfangschance und ihrem Likelihood-Quotienten bildet. Die prior-odds geben das Verhältnis von strafrechtlicher Überführung zu der Dunkelziffer strafwürdiger und nicht verjährter Steuerhinterziehungen wieder. Der Zähler des Likelihood-Quotienten, formal ausgedrückt durch $p(B|A)$, besagt, dass eine strafrechtlich nicht verjährte Handlung grundsätzlich zu jedem Zeitpunkt bis zum Eintritt der Verjährung geahndet werden könnte. Der Nenner des Likelihood-Quotienten, formal ausgedrückt durch $p(B|\neg A)$, drückt die bedingte Wahrscheinlichkeit aus, dass eine grundsätzlich verfolgbare strafbare Tat nicht geahndet wird. Die Analyse geht von einem Spekulationsobjekt aus und lässt die Hoffnung des Täters erblicken, dass seine strafrechtliche Handlung verjähren könnte.

Er zieht darüber hinaus das Risiko in Betracht, dass die Verjährungsfrist nach Maßgabe von § 78c Abs. 1 Nr. 1-12 StGB, § 376 Abs. 2 AO unterbrochen werden könnte und gem. § 78c Abs. 3 StGB von neuem beginnt. Dies scheint insbesondere dann von besonderem Interesse, wenn der rationale Straftäter die Steuern bereits hinterzogen hat und sukzessive die bedingte strafrechtliche Überführungswahrscheinlichkeit revidieren möchte, um z.B. eine strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 AO⁵¹⁹ als strategische Handlungsoption in Betracht zu ziehen.

Allerdings verkennen die Bayes'schen Theoreme (6) und (7) die Vielzahl von zeitbezogenen Bedingungen, die zu berücksichtigen sind, wenn man beispielsweise an die in § 78c Abs. 1 Nr. 1-12 StGB, § 376 Abs. 2 AO genannten Unterbrechungsgründe denkt. Diese Sichtweise macht die in (8) und (9) begründete Rekursion der Bayes-Theoreme erforderlich, da nunmehr der rationale Steuerpflichtige über das Produkt $B = B_i \cap B_{i-1} \cap \dots \cap B_0$ der Aussagen $B_i \cap B_{i-1} \cap \dots \cap B_0$ entscheidungsrelevante Informationen über die unbekannte strafrechtliche Ahnungswahrscheinlichkeit erhält.⁵²⁰ So könnte z.B. im Zeitpunkt i eine erste erfolgte Vernehmung des rationalen Steuerstraftäters nach § 78c Abs. 1 Nr. 1 StGB zu einer Unterbrechung der Verfolgungsverjährungsfrist nach § 78c Abs. 3 StGB führen. Das Wissen zum Zeitpunkt i macht insofern eine Revision der bisherigen Wahrscheinlichkeitsverteilung auf Basis des Wissens zum Zeitpunkt i-1 erforderlich.

⁵¹⁹ Vgl. die Ausführung zu dem Prinzip des strafbefreienden Tatausgleichs nach § 371 AO Rüping, H. (2012): Rz. 19-25. Für Rüping erfüllt die strafbefreiende Selbstanzeige den „fiskalischen Zweck [...] das Steueraufkommen nachträglich zu sichern“. Rüping, H. (2012): Rz. 112. Insofern wundert auch nicht, dass die primäre Konzeption von § 371 AO strafrechtlich auf dem Prinzip der „Wiedereingliederung“ basiere. Rüping, H. (2012): Rz. 25. Das begangene Handlungsrecht wird durch das nachträgliche Nachkommen der Mitwirkungspflicht durch Offenbarung der Straftat beseitigt. Der Erfolgsunwert wird durch die nachträgliche Entrichtung der verkürzten Steuerbeträge „kompensiert“. Rüping, H. (2012): Rz. 25.

⁵²⁰ Vgl. Koch, K. R. (2000): S. 17.

Hierbei muss der rationale Straftäter eindeutig bestimmen können, wann im Einzelnen die Verjährung seiner Tathandlung(en) der Steuerhinterziehung nach § 78a StGB strafrechtlich beginnt, da § 78a StGB auf die Beendigung der Steuerhinterziehung abstellt, mithin auf denjenigen Zeitpunkt, bei dem der (Gesamt-)Tatbestand vollständig verwirklicht worden ist.⁵²¹ Allerdings treffen diese Erwägungen nur für den Regeltatbestand nach § 370 Abs. 1 AO und nicht für die Fälle der besonders schweren Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1-5 AO zu. Mit Einführung des § 376 Abs. 1 AO wird nunmehr verhindert, dass im Fall der besonders schweren Steuerhinterziehung die Steuerfestsetzung noch im Rahmen der verlängerten Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO erfolgen kann, während die strafrechtliche Ahndung des Täters bereits verjährt ist.⁵²² Die gesonderte Betrachtung der besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung wird im Rahmen dieser Analyse nicht analysiert.

2.3.2.3 Ökonomische Rekonstruktion des Strafrahmens und der Strafzumessung

2.3.2.3.1 Übersicht über den Strafrahmen *de jure*

2.3.2.3.1.1 Allgemeiner Strafrahmen

§ 369 Abs. 2 AO verweist auf den Allgemeinen Teil des StGB. Der gem. § 1 StGB normierte Grundsatz *nulla poena sine lege* gilt somit auch für das Steuerstrafrecht. Das StGB besteht aus einem Allgemeinen Teil sowie einem Besonderen Teil. Im Allgemeinen Teil (§ 1 bis § 79b StGB) sind Regelungen enthalten, die für alle Straftatbestände des Besonderen Teils (z.B. Betrug i.S.d. § 263 StGB) gelten. Im Allgemeinen Teil sind insbesondere der Versuch (§§ 22, 23 StGB), die Täterschaft und Teilnahme (§§ 25 ff. StGB) sowie die Strafverfolgungsverjährung (§§ 78 ff. StGB) geregelt.⁵²³ Für den Fall, dass die vollendete Steuerhinterziehung aufgedeckt wird, kann je nach Umstand und Würdigung des Sachverhaltes eine Verurteilung nach den Vorschriften der AO - u.U. sogar eine Gefängnisstrafe - in Betracht kommen. In diesem Fall gilt die betroffene Person als vorbestraft, sobald sie rechtskräftig in einem Strafprozess verurteilt worden ist.⁵²⁴

⁵²¹ Vgl. im Einzelnen hierzu die Ausführungen in Kapitel 2.3.2.1.1.

⁵²² Vgl. *Laux, H.* (2005): S. 132-134.

⁵²³ Vgl. *Mösbauer, H.* (2000): S. 93.

⁵²⁴ Die Verurteilung wird zudem im Bundeszentralregister gem. §§ 3 Nr. 1; 4-8 BZRG erfasst. In das polizeiliche Führungszeugnis hingegen werden keine Verurteilungen aufgenommen, durch die auf Geldstrafe von nicht mehr als neunzig Tagessätzen sowie Freiheitsstrafe oder Strafarrest von nicht mehr als drei Monaten erkannt worden ist, wenn im Register keine weitere Strafe eingetragen ist (§ 32 Abs. 2 Nr. 5 BZRG). Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 174. Ein beantragtes Führungszeugnis dokumentiert entsprechend eine Verurteilung, die den durch § 32 Abs. 2 Nr. 5 BZRG vorgegebenen Mindeststrafumfang überschritten hat. Der Eintrag in das Führungszeugnis kann unstreitig existenzbedrohend sein. Diese negativen Folgen eines Eintrags treten allerdings zeitversetzt zu Tage.

Die Entscheidung im Steuerstrafverfahren kann von einer Einstellung⁵²⁵ des Verfahrens über eine Verwarnung⁵²⁶ mit Strafvorbehalt gem. § 59 StGB bis zu einer Haftstrafe, bei Aburteilung mehrerer Steuerstraftaten sogar bis zu fünfzehn Jahren gem. § 54 Abs. 2 Satz 2 StGB reichen.⁵²⁷ Sofern die Freiheitsstrafe zwei Jahre nicht übersteigt, kann das Gericht gem. § 56 Abs. 2 StGB unter den Voraussetzungen des § 56 Abs. 1 StGB⁵²⁸ auch die Vollstreckung einer höheren Freiheitsstrafe zur Bewährung aussetzen, wenn nach der Gesamtwürdigung von Tat und Persönlichkeit des Verurteilten besondere Umstände vorliegen.

Gem. § 370 Abs. 1 Satz 1 AO kann auch eine Geldstrafe verhängt werden. Gemäß § 40 Abs. 1 StGB wird die Geldstrafe in Tagessätzen verhängt. Diese beträgt mindestens 5 und, wenn das Gesetz nichts anderes bestimmt, höchstens 360 volle Tagessätze. Die Gesamtstrafe darf gem. § 54 Abs. 2 StGB bei Geldstrafe 720 Tagessätze nicht übersteigen. Die Höhe eines Tagessatzes bestimmt das Gericht nach § 40 Abs. 2 StGB unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Täters. Dabei geht es i.d.R. von dem Nettoeinkommen aus, das der Täter durchschnittlich an einem Tag hat oder haben könnte. Ein Tagessatz wird danach auf mindestens 1 und höchstens 30.000 Euro festgesetzt.⁵²⁹ Der oben dargelegte Strafraum kann - sofern Milderungsgründe nach § 49 StGB vorliegen - für den Fall des Versuchs der Steuerhinterziehung oder Beihilfe gekürzt werden.⁵³⁰ § 49 StGB sieht eine Kürzung des Strafraums um ein Viertel vor, sofern die Steuerhinterziehung versucht worden ist. Die Beihilfe ist gem. § 27 Abs. 2 StGB im Lichte von § 49 StGB zu mildern. Die Strafmilderung für einen Tatteilnehmer durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörden i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO kommt nach § 28 Abs. 2 StGB nicht in Betracht.⁵³¹ Nach § 370 Abs. 3 AO ist vorgesehen, dass in besonders schweren Fällen eine Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren zu verhängen

Deutlich werden diese Folgen sofern sich z.B. ein Vorbestrafter auf eine Position bewirbt (z.B. in ein Beamtenverhältnis) oder im Rahmen eines bestehenden Anstellungsverhältnisses im Rahmen von Zuverlässigkeitsüberprüfungen regelmäßig strafrechtlich beurteilt wird (z.B. gem. § 7 LuftSiG zum Schutz vor Angriffen auf die Sicherheit des Luftverkehrs gem. § 1 LuftSiG hat die Luftsicherheitsbehörde die Zuverlässigkeit zu überprüfen).

⁵²⁵ Vgl. hierzu *Dumke, W.* (2011): Rz. 171

⁵²⁶ Vgl. hierzu *Dumke, W.* (2011): Rz. 171

⁵²⁷ Vgl. *Minoggio, I.* (2003): S. 236.

⁵²⁸ § 56 Abs. 1 StGB sieht vor, dass bei der Verurteilung zu Freiheitsstrafe von nicht mehr als einem Jahr das Gericht die Vollstreckung der Strafe zur Bewährung aussetzt, wenn zu erwarten ist, dass der Verurteilte sich schon die Verurteilung zur Warnung dienen lassen und künftig auch ohne die Einwirkung des Strafvollzugs keine Straftaten mehr begehen wird.

⁵²⁹ Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 177.

⁵³⁰ Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 176.

⁵³¹ Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 181a.

ist.⁵³² So gehe es nach Dumke vornehmlich darum, für die in § 370 Abs. 3 Nr. 1-5 AO genannten Beispiele erweiterte Strafzumessungsmerkmale herauszustellen, bei denen eine „besondere kriminelle Energie“⁵³³ zu erblicken ist.⁵³⁴

Allerdings kann, selbst wenn nur eine Steuerhinterziehung vorliegt, durch dieselbe Tathandlung gem. § 52 Abs. 1 StGB gegen mehrere Strafgesetze oder dasselbe Strafgesetz mehrfach verstoßen werden. In diesem Fall wird gem. § 52 Abs. 1 StGB nur auf eine Strafe erkannt.⁵³⁵ Sofern jemand mehrere Steuerhinterziehungen begangen hat, die gleichzeitig abgeurteilt werden, und dadurch mehrere Freiheitsstrafen oder mehrere Geldstrafen erwirkt, sieht § 53 Abs. 1 StGB vor, diese auf eine Gesamtstrafe gem. § 54 StGB zu erkennen.⁵³⁶ Der oben dargelegte Strafraum kann - sofern eine Gesamtstrafe bei Tatmehrheit gebildet wurde - überschritten werden.⁵³⁷

⁵³² Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 153.

⁵³³ *Dumke, W.* (2011): Rz. 155.

⁵³⁴ Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 154. Hinsichtlich einer Straffindung z.B. bei Hinterziehung großen Ausmaßes - wie es § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO vorsieht - betont der BGH, dass es bei der Bemessung der schuldangemessenen Strafe auf das Merkmal des großen Ausmaßes grds. ankomme, „weil es aufzeigt, wann der Gesetzgeber eine Freiheitsstrafe (mit erhöhtem Mindestmaß) für angebracht hält.“ *BGHSt* (2009): S. 81. Der BGH hatte in diesem Zusammenhang nicht verkannt, dass es einer hinreichenden Konkretisierung des Merkmals „großes Ausmaß“ bedürfe und hat hierzu ausgeführt, dass insoweit vergleichbare Kriterien wie für das Merkmal in § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Alternative 1 StGB zur Anwendung kommen müssen. Vgl. *BGHSt* (2004): S. 360, 364. Der besonders schwere Regelfall der Steuerhinterziehung bei großem Ausmaß i.S.d. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO soll somit dann erfüllt sein, wenn der Steuerschaden über 50.000 EUR liegt. Vgl. *BGHSt* (2004): S. 364. Eine Orientierung an dieser objektiven Bestimmung des Merkmals schaffe - so der BGH - Rechtssicherheit. Vgl. *BGHSt* (2004): S. 364. Wenngleich auch der BGH die Grenze bei 50.000 EUR gezogen habe, hat aber darauf hingewiesen, dass für den zu bewertenden Einzelfall ein hinreichender Spielraum für eine gerechte Straffindung verbleibe. Vgl. *BGHSt* (2009): S. 81, *BGHSt* (2004): S. 364. Der BGH hat allerdings darauf hingewiesen, dass das Merkmal des großen Ausmaßes bei der Betragsgrenze von 50.000 EUR dann zur Anwendung komme, wenn „der Täter diese durch ungerechtfertigte Zahlungen vom Finanzamt erlangt hat, etwa durch bei Steuererstattung durch Umsatzsteuerkarusselle [...]“. *BGHSt* (2009): S. 85, vgl. aber auch *Dumke, W.* (2011): Rz. 160. Hat hingegen der Täter die Finanzbehörde pflichtwidrig in Unkenntnis gelassen, was der BGH als „Gefährdung des Steueranspruchs“ gewertet hat, kommt eine Betragsgrenze von 100.000 EUR in Betracht. *BGHSt* (2009): S. 85, vgl. aber auch *Dumke, W.* (2011): Rz. 160. Diese konkretisierten Schwellenwerte stehen aber für die Feststellung des Merkmals des großen Ausmaßes unter dem Vorbehalt einer gesonderten Bestimmung. Vgl. *BGHSt* (2009): S. 85. Zudem hat der BGH festgestellt, dass eine Aussetzung der Freiheitsstrafe zur Bewährung bei sechststelligen Hinterziehungsbeträgen lediglich bei Vorliegen „gewichtiger Milderungsgründe“ gerechtfertigt sei. *BGHSt* (2009): S. 86.

⁵³⁵ Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 191.

⁵³⁶ Vgl. *Dumke, W./Webel, K.* (2011): Rz. 73. Dies wäre dann der Fall, wenn eine abgegebene unrichtige oder unvollständige Steuererklärung verschiedene Steuerarten betreffen oder sich auf mehrere Veranlagungszeiträume erstrecken würde. Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 192, *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 3014.

⁵³⁷ Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 195, *Dumke, W./Webel, K.* (2011): Rz. 71.

2.3.2.3.1.2 Strafzumessungsprinzipien

§ 46 StGB regelt die Grundsätze der Strafzumessung. So hat der Erste Senat des BGH bestätigt, dass die persönliche Schuld des Täters die Grundlage für die Zumessung der Strafe bei einer Steuerhinterziehung sei. Es solle ferner nicht verkannt bleiben, dass auch diejenigen Wirkungen zu berücksichtigen seien, die von der Strafe für das künftige Leben des Täters in der Gesellschaft zu erwarten sind, was unmittelbar aus § 46 Abs. 1 StGB folgt.⁵³⁸ So urteilte der BGH: „Auch wenn der Hinterziehungsbetrag ein bestimmender Strafzumessungsgrund für die Steuerhinterziehung ist, kann allein dessen Ausmaß für die Strafhöhenbemessung nicht in dem Sinne ausschlaggebend sein, dass die Strafe gestaffelt nach der Höhe des Hinterziehungsbetrags schematisch und quasi ‚tarifmäßig‘ verhängt wird. Jeder Einzelfall ist vielmehr nach den von § 46 StGB vorgeschriebenen Kriterien zu beurteilen.“⁵³⁹ Wie bereits zuvor ausgeführt, muss der Tatrichter ohnehin im Rahmen einer Gesamtbetrachtung die „tat- oder täterbezogene[n]“⁵⁴⁰ Umstände bewerten. Zudem führt die Literatur eindeutig aus, dass eine „formelhafte Bezugnahme auf § 46 StGB oder phrasenhafte Wendungen zur Strafzumessung nicht hingenommen werden dürfe[.]“⁵⁴¹ Allerdings scheinen nach den Ausführungen von Minoggio in der Praxis des Steuerstrafrechts die allgemeinen Grundsätze des Strafrechts nicht immer zu gelten. So heißt es bei Minoggio wörtlich: „gerade bei den kleineren und mittleren Fällen spielen ‚Strafzumessungstabellen‘, auch ‚Strafmaßtabellen‘ oder ‚Straftaxen‘ genannt, eine nicht unerhebliche Rolle.“⁵⁴² In den OFD-Bezirken sind Strafmaßtabellen entwickelt worden, die eine zu verhängende Sanktion von der Höhe der verkürzten Steuer abhängig machen. Zudem weist Mellinghoff darauf hin, dass die Rahmensätze „nicht schematisch angewendet werden dürften“⁵⁴³, und resümiert wie folgt: „Tabellen können nur Ausgangspunkt der vom Richter festzusetzenden individuellen schuldangemessenen Strafe sein.“⁵⁴⁴ Vor diesem Hintergrund verwundert es, dass die Strafe bei gleichem Hinterziehungsbetrag und damit verbundenen gleichem Unrechtsgehalt der Straftat in den OFD-Bezirken durchaus unterschiedlich ausfallen kann. So führt die Literatur ein sogenanntes „Nord-Süd-

⁵³⁸ Vgl. Minoggio, I. (2003): S. 236-238. „§ 46 Abs. 2 S. 1 StGB bestimmt, dass bei der Zumessung der Strafe die Umstände gegeneinander abzuwägen sind, die für und gegen den Täter sprechen. Dabei kommen namentlich die in § 46 Abs. 2 S. 2 StGB genannten Umstände in Betracht.“ BGHSt (2009): S. 79.

⁵³⁹ BGHSt (2009): S. 81.

⁵⁴⁰ BGHSt (2004): S. 360.

⁵⁴¹ Julius, K.-P. et al. (2009): S. 1868.

⁵⁴² Minoggio, I. (2003): S. 236.

⁵⁴³ Mellinghoff, R. (2008): S. 172.

⁵⁴⁴ Mellinghoff, R. (2008): S. 172.

Gefälle⁵⁴⁵ an, das die erheblichen Unterschiede in den OFD-Bezirken zum Ausdruck bringen soll.⁵⁴⁶

Allerdings erlaubt die Auswertung der Strafmaßtabellen lediglich Tendenzaussagen. In jedem Fall sind strafmildernde oder strafverschärfende Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, was unmittelbar aus § 46 Abs. 2 S. 1 StGB folgt.⁵⁴⁷ So beurteilt Dumke, dass das „System der Strafzumessung [...] eine für die einzelne Straftat und den einzelnen Tatbeteiligten exakte Straf Voraussage nicht [zulässt].“⁵⁴⁸ Diese von den Finanzbehörden entwickelten Tabellen sind zwar für die Gerichte unverbindlich, allerdings gibt Dumke zu bedenken, dass deren Berechnungslogik regelmäßig die Grundlage für einen Vorschlag für die Strafbemessung⁵⁴⁹ im Rahmen des Strafantrags bildet.⁵⁵⁰ Allerdings stellt Minoggio fest, dass die Anwendung einer bundeseinheitlichen Strafmaßtabelle in der Form einer Verwaltungsvorschrift nicht zu erblicken sei. Inwiefern dies jedoch mit bundeseinheitlich geltenden Strafgesetzen in Einklang zu bringen sei, ist für Minoggio fraglich.⁵⁵¹ So ist die Verwendung dieser Tabellen aus der Sicht strafrechtlich-dogmatischer Erwägungen erheblich bedenklich. Ferner stellt sich die Frage, inwiefern es zu diesen deutlichen Differenzen in der Zuerkennung der Tagessätze bei gleichem Unrechtsgehalt gekommen ist.⁵⁵² Diese schematische Zumessung der Strafe anhand von Tabellen oder ähnlichen Instrumenten widerspricht der einheitlich geltenden Grundnorm der Strafzumessung gem. § 46 StGB.⁵⁵³

Neben den oben genannten Grundprinzipien der Strafzumessung sieht § 257c StPO vor, dass sich das Gericht in geeigneten Fällen mit den Verfahrensbeteiligten über den weiteren Fortgang und das Ergebnis des Verfahrens verständigen kann.⁵⁵⁴

⁵⁴⁵ Bielefeld, F./Prinz, J. (2009): S. 113.

⁵⁴⁶ Vgl. Bielefeld, F./Prinz, J. (2009): S. 113.

⁵⁴⁷ Die Literatur bewertet diese Tabellen lediglich als „Entscheidungshilfe“ bzw. als „Orientierungshilfe“. Mellinghoff, R. (2008): S. 172, Haas, P./Müller, U. (2009): S. 92.

⁵⁴⁸ Dumke, W. (2011): Rz. 241.

⁵⁴⁹ Vgl. Mellinghoff, R. (2008): S. 173.

⁵⁵⁰ Vgl. Dumke, W. (2011): Rz. 242.

⁵⁵¹ Vgl. Minoggio, I. (2003): S. 238.

⁵⁵² Vgl. Minoggio, I. (2003): S. 238-239. Vgl. Tabelle 1 im Anhang, S. 202.

⁵⁵³ Vgl. Minoggio, I. (2003): S. 239.

⁵⁵⁴ Der jüngsten Entscheidung des BGH wird für die Verständigung über die Strafzumessung nach § 257c StPO betont, dass diese den gesetzlichen Begründungsanforderungen i.S.d. § 267 Abs. 3 Satz 3 StPO zu genügen habe. Der BGH rügte den Begründungsmangel des LG Bochum, weil die Strafkammer nicht geprüft hat, ob bei Hinterziehungsbeträgen ab 100.000 Euro das Merkmal des großen Ausmaßes i.S.d. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO vorliege. Der BGH fordert - im Falle der Abweichung vom Regeltatbestand -, dass die Urteilsgründe erkennen lassen, dass die entsprechenden rechtlichen Voraussetzungen geprüft wurden. Entspricht der Sachverhalt dem Regeltatbestand

2.3.2.3.1.3 Strafrechtliche Nebenfolgen

Neben den oben genannten Strafen kann die rechtswidrige und schuldhafteste Steuerhinterziehung auch strafrechtliche Nebenfolgen zur Folge haben, die im Rahmen der Schuldzumessung zu berücksichtigen sind. Diese ergeben sich aus § 369 Abs. 2 AO i.V.m. den jeweiligen Einzeltatbeständen des StGB.⁵⁵⁵

2.3.2.3.1.4 Verfahrenskosten nach StPO

Die Kosten des Verfahrens umfassen gem. § 464a Abs. 1 StPO die Gebühren und die Auslagen der Staatskasse.⁵⁵⁶ Nicht zu den „eigentlichen“⁵⁵⁷ Kosten des Verfahrens gehören gem. § 464a Abs. 2 StPO die notwendigen Auslagen⁵⁵⁸ für die Beteiligten.⁵⁵⁹ Die Kostenverfolgung ist davon abhängig, wann die Kostenentscheidung getroffen wird und ob das Ermittlungsverfahren eingestellt wird oder ob das Verfahren abgeschlossen worden ist.⁵⁶⁰ Träger der Kosten ist gem. § 465 Abs. 1 StPO i.d.R. der Angeklagte, weil diese durch das Verfahren wegen seiner Tat entstanden sind, wegen derer er verurteilt oder eine Maßregel der Besserung und Sicherung gegen ihn angeordnet wird.⁵⁶¹

2.3.2.3.2 Modelltheoretische Antizipation der strafrechtlichen Bestrafung

2.3.2.3.2.1 Grundmodell

Hinsichtlich der Antizipation der strafrechtlichen Rechtsfolgen sind folgende Prämissen zu treffen: Die theoretische Analyse stellt auf das Vorliegen einer einzigen - reinen - Steuerhinterziehung ab, durch die kein weiteres Strafgesetz verletzt wird.⁵⁶² Die Ver-

und wird von dessen Regelwirkungen abgesehen, so ist diese Strafzumessung nachvollziehbar vorzubringen. Vgl. *BGHSt* (2011): S. 2450-2451.

⁵⁵⁵ *Dumke, W.* (2011): Rz. 243-245. Denkbar wären ein Fahrverbot nach § 44 StGB oder Berufsverbot nach § 70 StGB oder die Aberkennung der Amtsfähigkeit und Wählbarkeit nach § 375 Abs. 1 AO.

⁵⁵⁶ Vgl. *Beulke, W.* (2010): Rz. 607.

⁵⁵⁷ *Beulke, W.* (2010): Rz. 607.

⁵⁵⁸ Nach § 464a Abs. 2 Nr. 1 StPO umfassen diese Kosten die Auslagen für eine notwendige Zeitversäumnis nach den Vorschriften, die für die Entschädigung von Zeugen gelten. Nach § 464a Abs. 2 Nr. 2 StPO umfassen diese Kosten die Gebühren und Auslagen eines Rechtsanwalts, soweit sie nach § 91 Abs. 2 ZPO zu erstatten sind. Vgl. *Beulke, W.* (2010): Rz. 607, *Seipl, J.* (2004): Rz. 1661-1664.

⁵⁵⁹ Vgl. *Seipl, J.* (2004): Rz. 1653.

⁵⁶⁰ *Seipl, J.* (2004): Rz. 1654 sowie Rz. 1655-1658 und Rz. 1659.

⁵⁶¹ Vgl. *Beulke, W.* (2010): Rz. 608.

⁵⁶² Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 191. Somit wird von der Verhängung einer Strafe im Falle der Tateinheit i.S.v. § 52 StGB und von der Bildung einer Gesamtstrafe i.S.v. § 54 StGB im Falle der Tateinheit i.S.v. § 53 StGB abgesehen.

ständigung ist nach § 257c StPO ebenfalls nicht vorgesehen. Ebenso wird von strafrechtlichen Nebenfolgen abgesehen. Die besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung werden hier nicht betrachtet. Ebenso wenig finden die Kosten des Verfahrens nach Maßgabe der StPO Berücksichtigung.

Das Grundmodell nimmt allerdings auch jenseits dieser Prämissen keinen hinreichenden Bezug auf die oben ausgeführten Strafzumessungsprinzipien.⁵⁶³ Hinsichtlich der Frage der Strafzumessung wird zunächst auf die Darstellung des Grundmodells von Allingham/Sandmo bzw. Yaniv abgestellt, das grundsätzlich von den Erfordernissen des deutschen Strafsystems⁵⁶⁴ abstrahiert. So lassen sich in den modelltheoretischen Analysen von Allingham/Sandmo zur Bestrafung und Abschreckung der Steuerhinterziehung zwei wesentliche Bestrafungs- und Abschreckungsprinzipien ausmachen:

- konstanter Strafparameter
- tarifmäßiges Abstellen auf den Handlungsunwert.

Zum einen kann die Bestrafung als ein konstanter Strafparameter π dargetan werden, wobei der Strafparameter lediglich eine (unbestimmte) Geldstrafe oder ein monetäres Äquivalent einer verhängten Haftstrafe repräsentiert. Bei Allingham/Sandmo wurde vereinfacht angenommen, dass die Strafe dem Produkt von Strafsatz und hinterzogenem Einkommen entspricht.⁵⁶⁵ Formal würde dementsprechend gelten:

$$(15) \quad W^Z = W - t \cdot W - \pi \cdot H. \quad ^{566}$$

Folgt man jedoch den Ausführungen von Salditt, so ist die Höhe des Hinterziehungsbetrags ein wesentlicher Strafbemessungsumstand.⁵⁶⁷ Ganz offensichtlich wird hierdurch gefordert, dass somit der „Erfolgswert“⁵⁶⁸ einer Steuerhinterziehung in den Vordergrund zu bringen ist.⁵⁶⁹ Yitzhaki kritisierte die obige Darstellung von Allingham/Sandmo, da es dem üblichen westlichen Veranlagungsverfahren entspricht, die

⁵⁶³ Als wesentliche Begründung hierfür lässt sich in der Literatur festmachen, dass die AO neben einem Strafraum der einzelnen Straf- und Ordnungswidrigkeiten-Tatbestände keine besonderen Strafzumessungsregeln enthalte und § 369 Abs. 2 AO lediglich auf die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht verweise. Vgl. Richter, W. F. (2005): S. 19.

⁵⁶⁴ Die Literatur spricht von der „deutschen Strafe“. Beckmann, K. (2003): S. 24. Die Erfordernisse sollen im Rahmen einer Modifikation des Grundmodells besprochen werden.

⁵⁶⁵ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 324.

⁵⁶⁶ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 323.

⁵⁶⁷ Vgl. die Ausführungen in Kapitel 2.3.2.3.1.2.

⁵⁶⁸ Salditt, F. (2008): S. 15.

⁵⁶⁹ Vgl. Salditt, F. (2008): S. 15.

Strafe auf den hinterzogenen Steuerbetrag zu berechnen.⁵⁷⁰ Diese Vorgehensweise trägt dem Umstand Rechnung, dass neben dem originären Handlungsunrecht das Erfolgsunrecht maßgeblich für die Zumessung der Strafe ist. Das Erfolgsunrecht (= $t \cdot H$) wird bei der Steuerhinterziehung im Wesentlichen durch die Höhe der hinterzogenen Steuern determiniert.⁵⁷¹ Sofern sich die Strafe nach dem hinterzogenen Steuerbetrag richtet, folgt daraus formal:

$$(16) \quad W^Z = W - t \cdot (W - H) - t \cdot H - \pi \cdot t \cdot H. \quad ^{572}$$

In Bezug auf die Höhe der Strafe ist anzunehmen, dass diese als Produkt von einem gegebenen konstanten Strafsatz π ($\pi > 1$) und dem hinterzogenen Steuerbetrag darzustellen ist.⁵⁷³ Wenn die Hinterziehung aufgedeckt wird, verbleibt dem Homo oeconomicus ein Einkommen nach Steuern (= $W - t \cdot (W - H)$), nach Steuernachzahlung (= $t \cdot H$) und nach Strafe (= $\pi \cdot t \cdot H$), was zu

$$(16.1) \quad W^Z = (1 - t) \cdot W - \pi \cdot t \cdot H \text{ umgeformt werden kann.} \quad ^{574}$$

Wenngleich auch die zweite Variante (16.1) gegenüber der ersten Variante (15) vorzugswürdiger ist, muss dennoch diese modellierte Bestrafungstechnik im Lichte der oben genannten Strafzumessungsprinzipien⁵⁷⁵ zu erheblichen methodischen Bedenken führen, die im Rahmen der Modifikationen des Grundmodells besprochen werden.

2.3.2.3.2.2 Modifikation des Grundmodells

Hinsichtlich der Modellierung der Bestrafung ist zu konstatieren, dass die tarifmäßige Bestrafung im Lichte der erörterten Strafzumessungsprinzipien kritisch zu beurteilen ist, da eine Würdigung der individuellen Schuld des Täters als Grundlage für die Zumessung der Strafe erforderlich ist.⁵⁷⁶ Es bleibt somit die Erkenntnis, dass die vollumfängliche Erfassung der individuellen Schuld durch ein Modell vielmehr ein Desiderat ist. Hier krankt die ökonomische Methode in ihrer Erklärungskraft. Aus den oben angeführten Strafbemessungsprinzipien muss folgen, dass eine modelltheoretische Kopplung der Strafe an das Tatobjekt auch eine Erfassung jeder denktheoretischen Form von Delinquenz sowie der individuellen Umstände Berücksichtigung finden muss. Der

⁵⁷⁰ Vgl. *Yitzhaki, S.* (1974): S. 201. Die Argumentation von *Yitzhaki* zielt insofern nicht auf das nationale Strafzumessungsprinzip, sondern folgt einem *globaleren* Verständnis der Strafzumessung von Steuerdelikten. Das Argument kann insofern nur im Rahmen einer analogen Bewertung gelten.

⁵⁷¹ *Mellinghoff* führt ferner aus, dass dies der gängigen Praxis der Rechtsprechung entspräche. Vgl. *Mellinghoff, R.* (2008): S. 172.

⁵⁷² Vgl. *Yitzhaki, S.* (1974): S. 201.

⁵⁷³ Vgl. *Yitzhaki, S.* (1974): S. 201.

⁵⁷⁴ Vgl. *Hundsdoerfer, J.* (1996): S. 88.

⁵⁷⁵ Vgl. nochmals Ausführungen in Kapitel 2.3.2.3.1.2.

⁵⁷⁶ Vgl. nochmals Ausführungen in Kapitel 2.3.2.3.1.2.

Modelltheoretiker muss somit erkennen, dass - in Rückgriff auf die Analyse von Dumke - eine exakte Straf Voraussage nicht möglich ist und lediglich die abstrakten Prinzipien des Strafsystems notwendige Anhaltspunkte für eine mögliche Strafzumessung bieten können.⁵⁷⁷

Sofern man von dem hohen Strafzumessungsanspruch nach § 46 StGB zugunsten eines deutlich bescheideneren Erklärungsanspruchs Abstand nimmt, könnte eine Strafzumessung im Lichte der oben diskutierten Strafmaßtabelle einlassungsfähig sein. Folgt man den obigen Ausführungen von Dumke und geht davon aus, dass regelmäßig das System der Strafmaßtabelle die Grundlage für einen Vorschlag für die Strafbemessung im Rahmen des Strafantrags bildet, so kann hierin ein pragmatischer Ansatz zur Rekonstruktion eines ungefähren Strafrahmens angenommen werden.⁵⁷⁸ Eine Geldstrafe wird dementsprechend aus dem Produkt der Anzahl der Tagessätze und einem Tagessatz gebildet. Der Tagessatz entspricht einem durchschnittlichen Nettojahreseinkommen je Tag.⁵⁷⁹ Diese Betrachtungsweise unterstellt, dass sich die wirtschaftlichen Verhältnisse zum Zeitpunkt der Verurteilung verändern können, was angesichts eines zu ermittelnden „zumutbar erzielbare[n] Einkommen[s]“⁵⁸⁰ nach strafrechtlichen Erwägungen zutreffend ist. Unstreitig ist allerdings auch, dass bei der Zumessung der Tagessatzhöhe auf ein „durchschnittliche[s]“ Einkommen für einen Zeitraum insbesondere bei unterschiedlicher Leistungsfähigkeit abgestellt wird. Insofern ist es zulässig, von einem durchschnittlichen Nettoeinkommen auszugehen, das einem Täter potenziell zur Verfügung stehen könnte.⁵⁸¹

Aus Gründen einer übersichtlichen Darstellung hat Hundsdoerfer gezeigt, dass es angezeigt ist, die Faktoren der Anzahl der Tagessätze und des Tagessatzes auf eine Jahresbasis zu normieren. Sodann erhält man einen zeitanteiligen „Jahressatz“⁵⁸² π^{JS} und ein *antizipiertes* Nettoeinkommen zum Zeitpunkt der Verurteilung i.H.v. $(1-t) \cdot W$. Diese Darstellung hat den Vorteil, dass die monetäre Transformation einer möglichen langjährigen Freiheitsstrafe als Opportunität entgangenen Einkommens für die Dauer der abgeurteilten Jahressätze dargestellt werden kann. Diese Betrachtung ist einlassungsfähig, wenn angenommen werden kann, dass der Strafsatz für Freiheits- und

⁵⁷⁷ Vgl. nochmals Dumke, W. (2011): Rz. 241.

⁵⁷⁸ Vgl. nochmals Dumke, W. (2011): Rz. 242.

⁵⁷⁹ Der Begriff des Nettoeinkommens i.S.d. § 40 Abs. 2 StGB folgt grds. einem strafrechtlichen und nicht einem steuerrechtlichen Verständnis. Vgl. Meier, B.-D. (2009): S. 61-62, Tröndle, H./Fischer, T. (2004e): Rz. 6. Allerdings nimmt die folgende Analyse keine Differenzierung und Modifikation des zu antizipierenden Nettoeinkommens hinsichtlich strafrechtlicher Bestimmungen vor und egalisiert in dieser rein theoretischen Betrachtung das Nettoeinkommen.

⁵⁸⁰ Tröndle, H./Fischer, T. (2004e): Rz. 8.

⁵⁸¹ Vgl. Meier, B.-D. (2009): S. 62-63.

⁵⁸² Hundsdoerfer, J. (1996): S. 64.

Geldstrafe äquivalent ist.⁵⁸³ Sofern ein proportionales Verhältnis bei der Festlegung von Jahressätzen angenommen werden kann, ändert sich insofern W^Z zu $W^{Z,JS}$ wie folgt:

$$(16)* \quad W^{Z,JS} = W - t \cdot (W - H) - t \cdot H - \pi^{JS} \cdot [(1-t) \cdot W] \cdot t \cdot H. \quad ^{584}$$

Der obige Term kann umgeformt werden zu:⁵⁸⁵

$$(16.1)* \quad W^{Z,JS} = (1-t) \cdot W \cdot (1 - \pi^{JS} \cdot t \cdot H).$$

Wenngleich auch die zweite Variante (16.1)* zugunsten pragmatischer Erwägungen um die Integration der „deutschen Strafe“⁵⁸⁶ modifiziert worden ist, bleiben die methodischen Bedenken im Lichte der oben genannten Strafzumessungsprinzipien fortgesetzt bestehen.⁵⁸⁷

2.3.2.4 Übersicht über die steuerrechtliche Rechtsfolgen

2.3.2.4.1 Ökonomische Rekonstruktion der verlängerten Festsetzungsfrist

2.3.2.4.1.1 Verlängerte Festsetzungsfrist de jure

Mit der Verwirklichung des Tatbestands der Steuerhinterziehung stellt sich eine verlängerte Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ein, sodass sich die Festsetzungsfrist auf zehn Jahre verlängert. Bei leichtfertiger Steuerhinterziehung gem. § 378 AO sieht § 169 Abs. 2 Satz 2 AO eine Festsetzungsfrist von fünf Jahren vor.

2.3.2.4.1.2 Modelltheoretische Berücksichtigung der verlängerten Festsetzungsfrist

Formalrechtlich bewirkt der Ablauf der Festsetzungsfrist gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO, dass eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig sind, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist.⁵⁸⁸ Mit Eintritt der Festsetzungs-

⁵⁸³ Vgl. *Hundsdoerfer, J.* (1996): S. 66-67.

⁵⁸⁴ Vgl. ähnliche Modellierungsergebnisse bei *Bayer, R.-C./Reich, N.* (1997): S. 39, *Hundsdoerfer, J.* (1996): S. 150-153.

⁵⁸⁵
$$W^{Z,JS} = W - t \cdot W + t \cdot H - t \cdot H - \pi^{JS} \cdot [(1-t) \cdot W] \cdot t \cdot H.$$
$$W^{Z,JS} = W - t \cdot W - \pi^{JS} \cdot [(1-t) \cdot W] \cdot t \cdot H.$$
$$W^{Z,JS} = (1-t) \cdot W - \pi^{JS} \cdot [(1-t) \cdot W] \cdot t \cdot H.$$

⁵⁸⁶ *Beckmann, K.* (2003): S. 24.

⁵⁸⁷ Vgl. nochmals Ausführungen in Kapitel 2.3.2.3.1.2.

⁵⁸⁸ Vgl. *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 1620, *Banniza, U.* (2010a): Rz. 34.

frist erlischt nach § 47 AO der materielle Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis.⁵⁸⁹ Die Festsetzungsverjährung dient dem Rechtsfrieden und der Rechtssicherheit.⁵⁹⁰ Ebenso entfällt die Unsicherheit über das Bestehen des Steueranspruchs und es stellt sich „Planungssicherheit“⁵⁹¹ und somit „innerhalb eines überschaubaren Zeitraums Klarheit“⁵⁹² für den Steuerpflichtigen ein, da er „davor geschützt [wird], noch nach vielen Jahren mit unvorhersehbaren Steueransprüchen konfrontiert zu werden[...]“⁵⁹³. Allerdings erreichen nach Auffassung der Literatur die Verjährungsansprüche der AO dieses Ziel nur „unvollkommen“⁵⁹⁴, da eine Reihe von An- und Ablaufhemmungen die Festsetzungsverjährung verschieben können.⁵⁹⁵ Die allgemeine oder regelmäßige Festsetzungsfrist sieht gem. § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Festsetzungsfrist von einem Jahr für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen⁵⁹⁶ vor. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO sieht eine Festsetzungsfrist von vier Jahren für Steuern und Steuervergütungen vor, die keine Steuern oder Steuervergütungen i.S.d. § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO⁵⁹⁷ oder Einfuhr- und Ausfuhrabgaben⁵⁹⁸ i.S.d. Art. 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodexes sind.⁵⁹⁹ Demgegenüber stellt sich im Fall der Steuerhinterziehung die nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO verlängerte Festsetzungsfrist von zehn Jahren ein.

Als einen maßgeblichen Grund für die verlängerte Festsetzungsfrist benennt die Literatur die erschwerten Prüfungs- und Festsetzungsmöglichkeiten der Finanzbehörden, um die Steueransprüche innerhalb der regulären Festsetzungsfrist geltend zu machen,

⁵⁸⁹ Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 1620, Banniza, U. (2010a): Rz. 3.

⁵⁹⁰ Vgl. Banniza, U. (2010a): Rz. 6, Frotscher, G. (2009): Rz. 1. Allerdings steht die Festsetzungsverjährung in einem Spannungsverhältnis mit den konkurrierenden Prinzipien der Rechtssicherheit einerseits und dem Prinzip der richtigen Besteuerung andererseits. Vgl. Frotscher, G. (2009): Rz. 1.

⁵⁹¹ Banniza, U. (2010a): Rz. 6, Frotscher, G. (2009): Rz. 1.

⁵⁹² Banniza, U. (2010a): Rz. 7.

⁵⁹³ Frotscher, G. (2009): Rz. 1.

⁵⁹⁴ Banniza, U. (2010a): Rz. 7.

⁵⁹⁵ Die Tatbestände der Anlaufhemmung gem. § 170 Abs. 2-6 AO bewirken eine von § 170 Abs. 1 AO abweichende Festsetzungsfrist. Vgl. die Ausführungen zu den Einzeltatbeständen der Anlaufhemmung bei Banniza, U. (2011a): Rz. 3-75. Ein weiterer Tatbestand der Anlaufhemmung findet sich in § 175 Abs. 1 Satz 2. Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 1639. Die Festsetzungsfrist läuft nicht in den Fällen ab, in denen sie gehemmt ist. Dies ist u.a. der Fall gem. § 171 Abs. 1-14 AO, aber auch in §§ 174 Abs. 1-4, 175 AO. Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 1664.

⁵⁹⁶ Zur Legaldefinition und Abgrenzung der Verbrauchssteuer vgl. Banniza, U. (2010b): Rz. 28.

⁵⁹⁷ Hierunter fallen die Besitz- und Verkehrsteuern einschließlich der USt und die Realsteuern, vgl. Frotscher, G. (2009): Rz. 18.

⁵⁹⁸ Zu den Ausführungen zu den Einfuhr- und Ausfuhrabgaben im Einzelnen vgl. Banniza, U. (2010b): Rz. 29.

⁵⁹⁹ Vgl. Banniza, U. (2010b): Rz. 22-33.

sofern vorsätzlich oder leichtfertig Steuern hinterzogen worden sind.⁶⁰⁰ Zudem sei die verfahrensrechtliche Schlechterstellung dadurch gerechtfertigt, dass derjenige, der schuldhaft oder leichtfertig die Steuern hinterzieht, als verringert schutzwürdig zu betrachten sei.⁶⁰¹ Der mit der regulären Festsetzungsfrist erreichte Rechtsfriede stelle vornehmlich auf das steuerehrliche Verhalten des Steuerpflichtigen ab.⁶⁰² Die dadurch erreichte „verfahrensrechtliche Schlechterstellung“⁶⁰³ verfolgt somit einen „doppelten Zweck“⁶⁰⁴. Darüber hinaus ist der Ablauf der Festsetzungsfrist im Falle vorsätzlich oder leichtfertig hinterzogener Steuern gem. § 171 Abs. 7 AO gehemmt.⁶⁰⁵ § 171 Abs. 7 AO sieht vor, dass in den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 2 die Festsetzungsfrist nicht endet, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist.⁶⁰⁶ Der Zweck dieser Norm liegt nach Banniza darin, die Fälle zu verhindern, in denen noch eine strafrechtliche Ahndung möglich ist, jedoch aufgrund einer abgelaufenen Festsetzungsfrist keine Festsetzung der Steuer mehr möglich ist.⁶⁰⁷

Aus den obigen Ausführungen lässt sich interpretieren, dass grundsätzlich die Frage der steuerlichen Festsetzungsfrist zunächst unabhängig von der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung beantwortet werden muss.⁶⁰⁸

Das bedeutet, dass eine probabilistische Berücksichtigung dieser verfahrensrechtlichen Schlechterstellung lediglich methodisch bei der Prüfung eines Einstiegs in die Steuerhinterziehung sowie im Rahmen einer Revision der Wahrscheinlichkeitsverteilung einer bereits vollendeten Steuerhinterziehung auf die oben erläuterten Bayes-Theoreme

⁶⁰⁰ Vgl. Banniza, U. (2010b): Rz. 35, Frotscher, G. (2009): Rz. 20.

⁶⁰¹ Vgl. Frotscher, G. (2009): Rz. 20.

⁶⁰² Vgl. Frotscher, G. (2009): Rz. 20.

⁶⁰³ Banniza, U. (2010b): Rz. 35.

⁶⁰⁴ Banniza, U. (2010b): Rz. 35.

⁶⁰⁵ Vgl. Banniza, U. (2011b): Rz. 164, Dumke, W. (2011): Rz. 252.

⁶⁰⁶ Vgl. Frotscher, G. (2009): Rz. 20.

⁶⁰⁷ Vgl. Banniza, U. (2011b): Rz. 163. Banniza misst dem Ablaufhemmungstatbestand gem. § 171 Abs. 7 AO eine geringe praktische Bedeutung zu. Vgl. Banniza, U. (2011b): Rz. 170. Dies leite sich aus der strafrechtlichen Dauer der Verfolgungsverjährung ab. Für die Fälle der Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist gem. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB i.V.m. §§ 369 Abs. 2, 370 Abs. 1 AO fünf Jahre; die Verjährung tritt jedoch spätestens dann ein, wenn seit den in § 78a StGB bezeichneten Zeitpunkten das Doppelte der gesetzlichen Verjährungsfrist erreicht ist, was aus § 78c Abs. 3 Satz 2 StGB folgt. Vgl. nochmals die Ausführungen in Kapitel 2.3.2.2.1. Für die Fälle der besonders schweren Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 Nr. 1-5 AO ist § 376 Abs. 1 AO maßgeblich und sieht eine Verjährungsfrist von zehn Jahren vor. Vgl. Banniza, U. (2011b): Rz. 166 sowie Ausführungen in Kapitel 2.3.2.2.1. Zudem sehen § 78c StGB sowie § 376 Abs. 2 AO eine Unterbrechung der Verjährungsfrist vor. Wird die Verjährungsfrist nach Maßgabe von § 78c Abs. 1 Nr. 1-12 StGB, § 376 Abs. 2 AO unterbrochen, beginnt diese gem. § 78c Abs. 3 StGB von neuem.

⁶⁰⁸ Vgl. Ausführungen in Kapitel 2.3.2.2.2.

(6), (7) und (8), (9) zurückgreift. Insofern ist es einlassungsfähig, davon auszugehen, dass die vorsätzlich hinterzogenen Steuern mit einer positiven Wahrscheinlichkeit bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung festgesetzt (aber auch aufgehoben oder geändert) werden können. Zudem ist es erforderlich, dass der rationale Steuerstraftäter den Beginn und das Ende der Festsetzungsfrist sowie etwaige diesbezügliche Hemmungstatbestände im An- und/oder Ablauf zweifelsfrei beurteilen kann. Angesichts dieser verfahrensrechtlichen Komplexität scheint die probabilistische Erfassung der Festsetzungsfrist lediglich durch die Rekursion der Bayes-Theoreme (8) und (9) modelltheoretisch handhabbar. Die Rekursion der Bayes-Theoreme führt dazu, dass durch die sukzessive zeitliche Transformation von verfahrensrechtlichen Informationen dem Entscheidungsträger die sachverhaltsspezifischen Konsequenzen seiner Entscheidung aufgezeigt werden, die seine bisherige Wahrscheinlichkeitsverteilung verbessern können. Der rationale Steuerpflichtige erhält - ähnlich wie bei der strafrechtlichen Verjährung - über das Produkt $B = B_i \cap B_{i-1} \cap \dots \cap B_0$ der Aussagen $B_i \cap B_{i-1} \cap \dots \cap B_0$ entscheidungsrelevante Informationen über die unsichere Festsetzungswahrscheinlichkeit der hinterzogenen Steuer.⁶⁰⁹

2.3.2.4.2 Verzinsung nach § 235 AO

2.3.2.4.2.1 Verzinsung de jure

In § 235 Abs. 1 AO ist geregelt, dass hinterzogene Steuern⁶¹⁰ zu verzinsen sind.⁶¹¹ Die Festsetzung und Erhebung von Hinterziehungszinsen lässt keinen Strafcharakter erblicken:⁶¹² Das Institut der Verzinsung von hinterzogenen Steuern stellt nach § 235 Abs. 1 AO vielmehr sicher, dass der nicht gerechtfertigte Steuervorteil adäquat verzinst und somit abgeschöpft wird.⁶¹³ Hinterziehungszinsen sind Zinsen⁶¹⁴, die ertragsteuerlich nicht als Werbungskosten, Betriebsausgaben, Sonderausgaben oder sonsti-

⁶⁰⁹ So könnte z.B. der rationale Steuerpflichtige im Rahmen seiner geplanten Steuerhinterziehung in Erwägung ziehen, keine Steuererklärung abzugeben. In diesem Fall sieht § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO vor, dass in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist, die Festsetzungsfrist spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs beginnt, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Vgl. hierzu ausführlich *Banniza, U.* (2011a): Rz. 12-47.

⁶¹⁰ Nach *Heuermann* beschränkt sich insoweit die Verzinsung nach § 235 AO nur auf hinterzogene Steuern. Vgl. *Heuermann, B.* (2009a): Rz. 10.

⁶¹¹ Vgl. *Heuermann, B.* (2009a): Rz. 10, *Schwarz, B.* (2002a): Rz. 2.

⁶¹² Vgl. *Heuermann, B.* (2009a): Rz. 7, *Schwarz, B.* (2002a): Rz. 8.

⁶¹³ Vgl. u.a. *Heuermann, B.* (2009a): Rz. 7, *Birk, D.* (2009): S. 86, *Peter, F. K./Kramer, R.* (2009): S. 43, *Haas, P./Müller, U.* (2009): S. 274, *Lübke, W./Müller, U./Bonenberger, S.* (2008): S. 240.

⁶¹⁴ Hinterziehungszinsen sind nach Maßgabe des § 3 Abs. 3 AO als steuerliche Nebenleistungen zu qualifizieren. Vgl. *Heuermann, B.* (2009a): Rz. 42, *Schwarz, B.* (2002a): Rz. 25.

ges in Abzug gebracht werden können.⁶¹⁵ Als Zinsschuldner wird in § 235 Abs. 1 AO derjenige benannt, zu dessen Vorteil die Steuern hinterzogen worden sind.⁶¹⁶

Die Frage, welcher Zinsvorteil aus Sicht der Finanzbehörde im Rahmen der Feststellung des Zinsanspruchs zu erblicken ist, wird unabhängig von einem Strafverfahren beantwortet.⁶¹⁷ Die Finanzbehörde trägt somit die sogenannte Feststellungslast und muss zudem bewerten, ob der objektive und subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist.⁶¹⁸

Der Umfang der Hinterziehungszinsen richtet sich nach dem Umfang der Hinterziehung und dem Zinslauf. Hinsichtlich des Umfangs wird hierbei auf die Differenz zwischen dem Steuerbetrag, den die Finanzbehörde ohne Vorliegen der Steuerhinterziehung festgesetzt hätte, und dem Steuerbetrag, den sie aufgrund unrichtiger oder unvollständiger Angaben tatsächlich festgesetzt hat, abgestellt, wobei diese Differenz auch nach Maßgabe des § 162 AO geschätzt werden kann.⁶¹⁹ Die Finanzbehörde ist im Rahmen einer selbstständigen Zumessung der Zinsschuld nicht an die Feststellung eines Strafurteils gebunden und kann, muss jedoch nicht, im Bereich der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO eine „[...] vorsichtige[n] [...] Adaption strafprozessualer Grundsätze“⁶²⁰ vornehmen.⁶²¹ Allerdings muss dabei der Grundsatz in dubio pro reo beachtet werden.⁶²² Dieser gebietet es, die geschätzte Bemessungsgrundlage an die „obere[...] Grenze des für den Einzelfall zu beachtenden Schätzrahmens auszurichten.“⁶²³

Die Finanzbehörde hat zudem den Beginn und das Ende des Zinslaufs zu bestimmen. Der Zinslauf beginnt, sobald die Tat im strafrechtlichen Sinne vollendet ist.⁶²⁴ Der

⁶¹⁵ Vgl. Heuermann, B. (2009a): Rz. 9, Schwarz, B. (2002a): Rz. 2a.

⁶¹⁶ Wird jedoch die Steuerhinterziehung dadurch begangen, dass ein anderer als der Steuerschuldner seine Verpflichtung, einbehaltene Steuern an die Finanzbehörde abzuführen oder Steuern zu Lasten eines anderen zu entrichten, nicht erfüllt, so ist dieser nach § 235 Abs. 1 AO Zinsschuldner.

⁶¹⁷ Vgl. Wagner, K. J. (2011): Rz. 4.

⁶¹⁸ Vgl. Wagner, K. J. (2011): Rz. 4, Heuermann, B. (2009a): Rz. 43.

⁶¹⁹ Vgl. Wagner, K. J. (2011): Rz. 5, Schwarz, B. (2002a): Rz. 7.

⁶²⁰ Heuermann, B. (2009a): Rz. 21.

⁶²¹ Vgl. Wagner, K. J. (2011): Rz. 4, Heuermann, B. (2009a): Rz. 21.

⁶²² Vgl. Heuermann, B. (2009a): Rz. 21.

⁶²³ Heuermann, B. (2009a): Rz. 24.

⁶²⁴ So zeigt sich, dass es nicht nur aus allein strafrechtlichen Aspekten bedeutsam ist, die eigene strafbare Handlung in eine Verwirklichungsstufe einordnen zu können. Hinsichtlich der Beurteilung, wann eine Steuerhinterziehung vollendet ist, vgl. Kapitel 2.3.2.1.1.

Zinslauf endet gem. § 235 Abs. 3 AO mit der Zahlung⁶²⁵ der hinterzogenen Steuern.⁶²⁶ Die Höhe der Zinsen bestimmt sich nach den Vorschriften gem. § 238 AO.⁶²⁷ § 238 Abs. 1 Satz 1 AO sieht vor, dass die Zinsen für jeden Monat einhalb Prozent betragen.⁶²⁸ Sie sind von dem Tag an, an dem der Zinslauf beginnt, nur für volle Monate zu zahlen; angefangene Monate bleiben außer Ansatz. Erlischt der zu verzinsende Anspruch durch Aufrechnung, gilt der Tag, an dem die Schuld des Aufrechnenden fällig wird, als Tag der Zahlung. § 238 Abs. 2 AO sieht für die Berechnung der Zinsen vor, dass der zu verzinsende Betrag auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abgerundet werden soll. Die Hinterziehungszinsen werden durch einen förmlichen Zinsbescheid festgesetzt.⁶²⁹

Die Festsetzungsfrist für die Hinterziehungszinsen beträgt gem. § 239 Abs. 1 AO - abweichend von § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO - ein Jahr.⁶³⁰ Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres gem. § 239 Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 1 AO, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuern unanfechtbar⁶³¹ geworden ist, jedoch nicht vor Ab-

⁶²⁵ Vgl. *Schwarz, B.* (2002a): Rz. 8. D.h., es kommt auf die tatsächliche Entrichtung an. Diese ist mit Ablauf des Tages anzunehmen, an dem der geschuldete Betrag der Finanzkasse zugegangen ist. Vgl. *Heuermann, B.* (2009a): Rz. 37.

⁶²⁶ Das Ende des Zinslaufs stellt dabei auf den Tag der Erfüllung ab. Vgl. *Schwarz, B.* (2002a): Rz. 9. Dabei ist zu beachten, dass die Steuerschuld und die Zinsschuld nicht akzessorisch sind. Das bedeutet, dass der Zinsanspruch unabhängig von dem Steueranspruch verjährt. Vgl. *Heuermann, B.* (2009a): Rz. 38. So stellt § 235 Abs. 3 AO auf ein Ende des Zinslaufs ab, das mit der Zahlung der hinterzogenen Steuern bewirkt wird. Ob und inwiefern andere Erlöschungsgründe nach § 47 AO damit erfasst sind, ist nach Auffassung von *Heuermann* gesondert zu würdigen. Vgl. *Heuermann, B.* (2009a): Rz. 38.

⁶²⁷ Vgl. *Wagner, K. J.* (2011): Rz. 11.

⁶²⁸ Vgl. *Heuermann, B.* (2009a): Rz. 41.

⁶²⁹ Vgl. *Schwarz, B.* (2002a): Rz. 14, *Schwarz, B.* (2002b): Rz. 3. Denkbar ist auch, dass eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Grundlagen für einen Zinsbescheid zu treffen wäre. Hier kämen insbesondere die Hinterziehungsfälle in Betracht, in denen Steuern zum Vorteil der Gesellschaft einer Personengesellschaft hinterzogen worden sind. Vgl. AEAO zu § 235, Tz. 6.1. In diesen Fällen hat das Betriebsfinanzamt in Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO in einem Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung darüber zu entscheiden, „ob und in welchem Umfang der von den Gesellschaftern erlangte Vorteil i.S.d. § 235 Abs. 1 auf einer Hinterziehung beruht“. AEAO zu § 235, Tz. 6.1, Vgl. aber auch *Wagner, K. J.* (2011): Rz. 13, *Heuermann, B.* (2009a): Rz. 47. *Schwarz, B.* (2002a): Rz. 14, *Schwarz, B.* (2002b): Rz. 3. Wird im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Hinterziehungszinsen ein Grundlagenbescheid erlassen, so bewirkt dies eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 AO für den Zinsbescheid über die festgesetzten Hinterziehungszinsen. Vgl. *Heuermann, B.* (2009a): Rz. 47, *Schwarz, B.* (2002b): Rz. 6.

⁶³⁰ Vgl. *Schwarz, B.* (2002b): Rz. 4.

⁶³¹ Die Unanfechtbarkeit bezieht sich auf die formelle Bestandskraft eines Verwaltungsakts, der mit den vorgesehenen Rechtsbehelfen nicht oder nicht mehr angefochten werden kann. Vgl. *Groll, v. R.* (2002): Rz. 10. Gem. AEAO bedeutet die Unanfechtbarkeit eines Verwaltungsakts allerdings nicht Unabänderbarkeit, weshalb auch Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO unanfechtbar werden können. Vgl. AEAO vor §§ 172 bis 177, Tz. 1.

lauf des Kalenderjahres, in dem ein eingeleitetes Strafverfahren⁶³² rechtskräftig abgeschlossen worden ist gem. § 239 Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 AO.⁶³³

Zur Vermeidung einer Doppelverzinsung sind die Zinsen nach § 233a AO anzurechnen, die für denselben Zeitraum festgesetzt wurden, was unmittelbar aus § 235 Abs. 4 AO folgt.⁶³⁴

2.3.2.4.2.2 Berücksichtigung der Verzinsung im Hinterziehungskalkül

Die vorliegende Analyse geht davon aus, dass der rationale Steuerpflichtige im Rahmen seiner hypothetischen Prüfung zu einem beliebigen Zeitpunkt eine initiale Entscheidung zur Hinterziehung oder ehrlichen Deklaration vornimmt. Je nachdem welche Entscheidung der steuerpflichtige Akteur getroffen hat, wird deutlich, dass sich oftmals die Konsequenzen einer Entscheidung über einen beträchtlichen Zeitraum erstrecken können.⁶³⁵ Dass die Dimension der Zeit für die vorliegende Analyse entscheidungsrelevant ist, zeigt sich insbesondere durch eine Zinsbelastung nach § 235 AO auf die hinterzogenen Steuern, die wie folgt modelltheoretisch formalisiert werden kann:

$$(17) \quad t \cdot H \cdot (i^{\S 235 \text{ AO}} \cdot n^H).^{636}$$

Sofern der rationale Steuerpflichtige diese Zinsbelastung adäquat abschätzen möchte, müsste er denjenigen Zinsvorteil in Betracht ziehen, der aus Sicht der Finanzbehörde im Rahmen der Feststellung des Zinsanspruchs zu erblicken wäre. Hinsichtlich des Umfangs der Verzinsung ist es einlassungsfähig davon auszugehen, dass es sich hierbei um den vom Vorsatz umfassten Verkürzungserfolg handelt, wobei dieser durch das Produkt der Parameter $t \cdot H$ repräsentiert wird.

Der Parameter $i^{\S 235 \text{ AO}}$ repräsentiert den auf ein Jahr normierten Zinssatz nach Maßgabe der §§ 235, 238 AO i.H.v. sechs Prozent.⁶³⁷

⁶³² Die Einleitung eines Strafverfahrens ist in § 397 AO geregelt.

⁶³³ Vgl. Heuermann, B. (2009b): Rz. 12, Schwarz, B. (2002b): Rz. 6. Allerdings kann nach Auffassung des BFH ausnahmsweise „eine Strafverfahrenseinleitung, die sich zum Zeitpunkt der Einleitung bekannten oder ohne Weiteres erkennbaren Umständen als greifbar rechtswidrig darstellt“ die Festsetzungsfrist nach § 239 Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 AO nicht hemmen. BFH (2008): S. 844.

⁶³⁴ Vgl. Heuermann, B. (2009a): Rz. 51.

⁶³⁵ Vgl. Eisenführ, F./Weber, M. (2003): S. 32.

⁶³⁶ Vgl. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 60-61. Im Rahmen der Modifikationen werden ausgewählte Einzeleffekte analysiert. Das bedeutet, dass die Modifikation des Grundmodells um die Verzinsung nach § 235 AO nicht die z.B. Besonderheiten des deutschen Strafrechts berücksichtigt. Das um die Verzinsung ergänzte Modell könnte aber um der Bedeutung der langfristigen Konsequenzen ein besonderes Gewicht zu verleihen, um die formal hergeleitete Modifikation der deutschen Strafe (vgl. Kapitel 2.3.2.3.2.2) erweitert werden.

Der Parameter n^H repräsentiert den Zinslauf in Jahren nach Maßgabe von § 235 AO. Hinsichtlich des abzuschätzenden Zinslaufs kann sich allerdings Unsicherheit einstellen: Diese Unsicherheit könnte sich bereits bei der Feststellung des Beginns des Zinslaufs einstellen, da hierbei der Zinsbeginn auf die strafrechtliche Verwirklichungsstufe einer vollendeten Steuerhinterziehung abgestellt wird.⁶³⁸

Mit größerer Unsicherheit ist allerdings eine Prognose über das Zinsende versehen, da hierbei der rationale Steuerpflichtige eine Prognose darüber abgeben können müsste, wann die hinterzogenen Steuern gezahlt werden. Auch eine näherungsweise Adaptation der Festsetzungsverjährungsregelungen der Hinterziehungszinsen nach § 239 Abs. 1 Nr. 3 AO beseitigt nicht die Unsicherheit über den Zinslauf. Die Anlaufhemmung gem. § 239 Abs. 1 Nr. 3 AO führt dazu, dass die Zinsansprüche nicht verjähren, bevor jeweils das Strafverfahren und die Steuerfestsetzung der hinterzogenen Steuer abgeschlossen sind.⁶³⁹ So lässt allerdings hierbei die Formulierung „jedoch nicht vor“ in § 239 Abs. 1 Nr. 3 AO darauf schließen, dass der Beginn der Festsetzungsfrist der Hinterziehungszinsen auf das Ergebnis des eingeleiteten Strafverfahrens abstellt. Sofern das rechtskräftig abgeschlossene Strafverfahren als bedingtes Ereignis für den Fristbeginn der Verzinsung der hinterzogenen Steuern erblickt werden kann, bedingt wiederum der Verlauf des Strafverfahrens den Fristbeginn der Hinterziehungszinsen.

Sofern kein Strafverfahren eingeleitet worden ist, obwohl bereits die Steuerfestsetzung rechtskräftig ist, beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres der formellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung.⁶⁴⁰ Sofern die formelle Bestandskraft der festgesetzten hinterzogenen Steuer als ein mögliches bedingtes Ereignis für den Fristbeginn der hinterzogenen Steuern erblickt werden kann, bedingen wiederum diejenigen (verfahrensrechtlichen) Ereignisse den Fristbeginn der Hinterziehungszinsen, die zur formellen Bestandskraft der festgesetzten hinterzogenen Steuer führen.⁶⁴¹ Ein

⁶³⁷ Vgl. *Hundsdoerfer, J.* (1996): S. 60-61.

⁶³⁸ Die Anforderungen aus Kapitel 2.3.2.1.2 gelten fortgesetzt.

⁶³⁹ Vgl. *Heuermann, B.* (2009b): Rz. 12.

⁶⁴⁰ Vgl. *Heuermann, B.* (2009b): Rz. 12, *Schwarz, B.* (2002b): Rz. 6.

⁶⁴¹ Die formelle Bestandskraft tritt mit Ablauf der Einspruchsfrist regelmäßig nach einem Monat gem. § 355 Abs. 1 AO in Kraft. Allerdings beginnt die Frist für die Einlegung des Einspruchs nur dann, wenn der Steuerpflichtige über den Einspruch und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die einzuhaltende Frist in der für den Verwaltungsakt verwendeten Form belehrt worden ist. Dies folgt aus § 356 Abs. 1 AO. Ist diese Belehrung unterblieben oder unrichtig erteilt worden, so ist gem. § 356 Abs. 2 AO die Einlegung des Einspruchs binnen eines Jahres seit Bekanntgabe des Verwaltungsakts zulässig. Darüber hinaus kann auf die Einlegung eines Einspruchs nach Erlass des Verwaltungsakts verzichtet werden. Vgl. *Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C.* (2010): Rz. 1979. Formelle Bestandskraft tritt nach *Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler* auch dann ein, wenn der Einspruch gem. § 362 Abs. 1 AO bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist zurückgenommen wurde. Ebenso tritt nach

Strafverfahren, das erst nach Ablauf des Kalenderjahres eingeleitet worden ist, in dem die hinterzogene Steuer unanfechtbar geworden ist, führt zu keiner Anlaufhemmung.⁶⁴² Unterbleibt sowohl die Steuerfestsetzung als auch die Einleitung des Strafverfahrens, kann die Festsetzungsfrist nicht ablaufen.⁶⁴³

Die Integration der in (17) hergeleiteten Hinterziehungszinsen führt zu einer Modifikation von W^Z zu $W^{Z,iAO}$ wie folgt:⁶⁴⁴

$$(16)** \quad W^{Z,iAO} = W - t \cdot (W - H) - t \cdot H - \pi \cdot t \cdot H - (i^{\S 235 AO} \cdot n^H) \cdot t \cdot H.$$

Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler formelle Bestandskraft ein, wenn der Klageweg über die Instanzen ausgeschöpft ist. Vgl. Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Rz. 1979.

⁶⁴² Vgl. Heuermann, B. (2009b): Rz. 12, Schwarz, B. (2002b): Rz. 6.

⁶⁴³ Vgl. Heuermann, B. (2009b): Rz. 12.

⁶⁴⁴ Die Wirkung der Verzinsung hinterzogener Steuern hätte auch im Rahmen einer Endvermögenswertbetrachtung berücksichtigt werden können. Vgl. grds zur Methodik der Endvermögenswertbetrachtung z.B. Lehmann, M. (2003): S. 264-271, Rolfes, B. (2003): S. 17-22. Allerdings stellt die Endwertbetrachtung eine Durchbrechung der bisherigen Vorgehensweise dar, weshalb ihre Ergebnisse nicht mit den bisherigen Ergebnissen vergleichbar sind. Deshalb wird an dieser Stelle auf eine explizit formale Darstellung verzichtet und diese lediglich verbal erläutert. Im Rahmen einer Endvermögenswertbetrachtung könnte angenommen werden, dass ein Anfangsvermögen in jeder betrachteten Periode mit einem gegebenen Kapitalmarktzinssatz konstant verzinst wird. Diese Zinserträge müssten gegenüber der Finanzbehörde deklariert werden. Eine investitionstheoretische Sicht macht es erforderlich, dass eine konstante Hinterziehungsquote der zu versteuernden Zinserträge festgelegt werden muss. Vgl. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 251-253. Ferner macht es die investitionstheoretische Sicht erforderlich, dass ein Planungszeitraum festgelegt wird. Vgl. Rolfes, B. (2003): S. 9. Der Planungszeitraum endet in dem Zeitpunkt, in dem die Steuerhinterziehung durch das Finanzamt aufgedeckt oder durch Selbstanzeige nach § 371 AO durch den steuerpflichtigen offenbart wird. In diesem Endzeitpunkt n werden die hinterzogenen Steuern, die Verzinsung der hinterzogenen Steuern sowie die Strafe für die hinterzogenen Steuern fällig. Vgl. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 251-252. Diese Sicht impliziert, dass nicht nur eine Steuerhinterziehung bis zum Endzeitpunkt n vorliegt, sondern in jeder Periode t jeweils eine Steuerhinterziehung vollendet worden ist, wenn die Zinseinkünfte nicht oder nur unvollständig deklariert worden sind. Das hat zur Konsequenz, dass die Hinterziehung in jeder Periode t eine Verzinsung nach § 235 AO auslöst. Der Zinslauf stellt dabei auf den Zeitpunkt der Zahlung im Endzeitpunkt n und den Zeitpunkt der Vollendung in t ab. Das bedeutet, dass sich die Hinterziehungszinsen aus dem Produkt von hinterzogenen Steuern der Periode t, dem Zinslauf (n-t) und dem Zinssatz für hinterzogene Steuern nach Maßgabe von §§ 235, 238 AO ergeben. Vgl. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 252-253. Die hinterzogenen Steuern werden im Rahmen der Endfälligkeit im Zeitpunkt n durch einen Kapitalmarktzinssatz, eine konstante Quote der Hinterziehung, einen durchschnittlichen Steuersatz sowie durch das geometrisch gestiegene Anfangsvermögen bestimmt. Für die Herleitung des geometrischen Wachstums wird auf einen Kapitalmarktzinssatz nach Steuern und Steuerhinterziehung abgestellt. Die so hergeleiteten hinterzogenen Steuern stellen das Ausmaß der Steuernachzahlung im Endzeitpunkt n dar. Wird diese Steuernachzahlung mit dem Straffaktor π multipliziert, erhält man so die Hinterziehungsstrafe im Endzeitpunkt n. Im Fall der Aufdeckung der Steuerhinterziehung (zum Endzeitpunkt n) wird das geometrisch angewachsene Vermögen um die Steuernachzahlung, die Hinterziehungsstrafe und die Verzinsung der in der jeweiligen Periode t hinterzogenen Steuern in Abzug gebracht. Vgl. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 252-253.

Der obige Term kann umgeformt werden zu:⁶⁴⁵

$$(16.1)** \quad W^{Z,iAO} = W - t \cdot W - t \cdot H \cdot (\pi + (i^{\S 235 AO} \cdot n^H))$$

2.3.2.4.3 Ökonomische Rekonstruktion der Haftung nach § 71 AO

2.3.2.4.3.1 Haftung de jure

§ 71 AO ist die zentrale Haftungsvorschrift für Steuerhinterziehung. § 71 AO sieht Haftung für die verkürzten Steuern oder unberechtigten Steuervorteile sowie für die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO vor.⁶⁴⁶

2.3.2.4.3.2 Haftung im hypothetischen Entscheidungskalkül

Die Haftung nach § 71 AO setzt eine Vollendung des Tatbestands der Steuerhinterziehung oder der Steuerhehlerei voraus.⁶⁴⁷ Die Haftung gem. § 71 AO besteht nur, wenn der Täter bzw. der Teilnehmer der Tat nicht selbst Steuerschuldner der hinterzogenen Steuer ist bzw. sind.⁶⁴⁸ Im vorliegenden Fall wird angenommen, dass der rationale Steuerpflichtige zugleich Steuerschuldner der hinterzogenen Steuer ist und keinen anderen (rationalen) Akteuren damit betraut für ihn als Steuerschuldner steuerliche Angelegenheiten zu erledigen. Im Rahmen dieser Analyse kommt somit ein Haftungstatbestand nach § 71 AO nicht in Betracht.

2.3.2.4.4 Weitere nicht abschließende steuerrechtliche Nebenfolgen

2.3.2.4.4.1 Weitere steuerrechtliche Nebenfolgenden de jure

Steuerbescheide können gem. § 173 Abs. 2 AO, soweit diese auf Grund einer Außenprüfung ergangen sind, nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt.⁶⁴⁹ Zudem können Schulden

⁶⁴⁵
$$W^{Z,iAO} = W - t \cdot W + t \cdot H - t \cdot H \cdot \pi - t \cdot H \cdot (i^{\S 235 AO} \cdot n^H) \cdot t \cdot H.$$
$$W^{Z,iAO} = W - t \cdot W - \pi \cdot t \cdot H - (i^{\S 235 AO} \cdot n^H) \cdot t \cdot H.$$
$$W^{Z,iAO} = W - t \cdot W - t \cdot H \cdot (\pi + (i^{\S 235 AO} \cdot n^H)).$$

⁶⁴⁶ Vgl. AEAO zu § 71, *Dumke*, W. (2011): Rz. 251.

⁶⁴⁷ Vgl. *Boeker*, H. (2010): Rz. 11.

⁶⁴⁸ Vgl. *Boeker*, H. (2010): Rz. 8. Als Täter bzw. Teilnehmer der Steuerhinterziehung kommt in Betracht, wer für den Steuerschuldner die steuerlichen Angelegenheiten „**vorbereite[t] oder erledig[t]**“. *Boeker*, H. (2010): Rz. 9. In Betracht kommen hierfür u.a. die nach Gesetz benannten Vertreter, Geschäftsführer und Verwalter gem. § 34 AO; ferner sieht § 42d EStG Haftung des Arbeitgebers und Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung vor. Vgl. *Boeker*, H. (2010): Rz. 9.

⁶⁴⁹ Vgl. *Dumke*, W. (2011): Rz. 254. Führt gem. § 202 Abs. Satz 3 AO die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen, so genügt es, wenn dies dem Steuerpflichtigen schriftlich mitgeteilt wird. Auch in diesem Fall greift die verstärkte Bestandskraft nach § 173 Abs. 2 Satz 2 AO. *Frotscher*, G. (2010): Rz. 243.

aus hinterzogenen Steuern nicht in Abzug gebracht werden.⁶⁵⁰ Grötsch sieht zudem, dass sich in Anbetracht einer vollendeten Steuerhinterziehung die „Stundungs- und die Erlasswürdigkeit“⁶⁵¹ gem. §§ 222, 227 AO nach einem strengen Maßstab zu richten habe.⁶⁵²

2.3.2.4.2 Berücksichtigung weiterer steuerrechtlicher Nebenfolgen im Hinterziehungskalkül

§ 173 Abs. 2 AO sieht vor, dass Steuerbescheide, die aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, nach dem Grundsatz des „Rechtsfriedens“⁶⁵³ eine „verstärkte Bestandskraft“⁶⁵⁴ besitzen sollen.⁶⁵⁵ Liegt allerdings eine Steuerhinterziehung oder auch eine leichtfertige Hinterziehung vor, bleibt es bei den Regelungen von § 173 Abs. 1 AO. Demzufolge ist in diesem Fall eine Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 Satz 1 oder 2 AO nicht vorgesehen.⁶⁵⁶ Soll dieser besondere Umstand im Rahmen eines Modells erfasst werden, so setzt dies eine Spezifikation der Entscheidungssituation voraus.⁶⁵⁷ Allerdings wird diese Spezifikation im Rahmen dieser Analyse nicht vorgenommen. Die Erfassung der Nichtabzugsfähigkeit der Schulden aus hinterzogenen Steuern wird ebenso wenig betrachtet wie die möglicherweise herabgesetzte Stundungs- und die Erlasswürdigkeit eines rationalen Steuerhinterziehers.

2.3.3 Zusammenführung in ein hypothetisches Entscheidungskalkül

2.3.3.1 Steuerhinterziehung im Grundmodell

Der steuerpflichtige Homo oeconomicus wird die beiden möglichen Ergebnisse seiner Handlung - W^Z und W^Y - gegeneinander abwägen und ihnen eine ungefähre Wahr-

⁶⁵⁰ Vgl. *Dumke, W.* (2011): Rz. 255.

⁶⁵¹ *Grötsch, A.* (2004): Rz. 1741.

⁶⁵² Vgl. *Grötsch, A.* (2004): Rz. 1741.

⁶⁵³ *Frotscher, G.* (2010): Rz. 239, *Groll, v. R.* (2007): Rz. 310. *Groll* sagt, dass ein Bescheid, der aufgrund einer Außenprüfung erlassen wurde, als das „letzte Wort in dieser Angelegenheit“ zu bewerten sei. *Groll, v. R.* (2007): Rz. 310.

⁶⁵⁴ *Frotscher, G.* (2010): Rz. 253, *Groll, v. R.* (2007): Rz. 310.

⁶⁵⁵ Vgl. *Frotscher, G.* (2010): Rz. 238.

⁶⁵⁶ Vgl. *Groll, v. R.* (2007): Rz. 350.

⁶⁵⁷ In diesem Fall wäre es zunächst erforderlich, dass ein Steuerbescheid auf der Grundlage einer Außenprüfung erlassen würde. *Groll* spricht hier von der Schutzwürdigkeit einer besonderen Vertrauenslage, die dadurch zum Ausdruck kommt, dass die Art des zu erlassenden Bescheids in unmittelbarem Zusammenhang mit der intensiven und darauf angelegten Sachverhaltsaufklärung steht. Vgl. *Groll, v. R.* (2007): Rz. 319. Daraufhin würde sich die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 Satz 1 AO einstellen. Eine Durchbrechung würde erst dann (zulasten) des steuerpflichtigen Homo oeconomicus wirken, wenn der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist. Vgl. *Frotscher, G.* (2010): Rz. 258

scheinlichkeit zuordnen. Der Erwartungswert ist der Nutzen der jeweiligen Handlungsalternative und des jeweiligen Zustands:

$$(18) \quad E[U] = p \cdot U(W^Y) + (1-p) \cdot U(W^Z).$$

Daran schließt sich die nach Oslo übliche Verhaltensregel für Entscheidungen unter Unsicherheit an, mithin die Maximierung des Erwartungsnutzens, wobei folgender formaler Zusammenhang in Anlehnung an Andreoni/Erard/Feinstein gelten möge⁶⁵⁸:

$$(19) \quad E[U]_{\max H} = (1-p) \cdot U[(1-t) \cdot W + t \cdot H] + p \cdot U[(1-t) \cdot W - t \cdot \pi \cdot H].^{659}$$

Die Bedingung erster Ordnung für ein inneres Maximum von Bedingung (19) lautet:

$$(20) \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} = t \cdot (1-p) \cdot U'[W^Y] - t \cdot \pi \cdot p \cdot U'[W^Z] = 0.^{660}$$

Es könnte angenommen werden, dass der Steuerpflichtige die Bedingung prüft, bei der sich die Hinterziehung eines ersten marginalen Euro lohnt. Dies werde erreicht, indem das Ausmaß an hinterzogener Bemessungsgrundlage auf null gesetzt wird und durch die entsprechende Umstellung der Ungleichungen eine Aussage darüber möglich ist, wann es rational ist, den ersten (marginalen) Euro zu hinterziehen.

$$(21) \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} \Big|_{H=0} = (1-p) \cdot U'[(1-t)W] - \pi \cdot p \cdot U'[(1-t) \cdot W] > 0.$$

$$(21.1) \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} \Big|_{H=0} = 1-p > \pi \cdot p.^{661}$$

Die Bedingung (21.1) besagt, dass der steuerpflichtige Homo oeconomicus solange Einkommen hinterzieht, wie der erwartete Nutzen im Erfolgsfall W^Y größer ist als die erwartete Strafe. Die Hinterziehung jedes weiteren Euro muss einen größeren Nutzen stiften, als dass sie Kosten erwarten lässt. Erwartet der Homo oeconomicus bei der Hinterziehung des ersten Euro einen negativen Nutzenzuwachs - oder einen von Null - so wird sich eine Hinterziehung nicht lohnen.

Die weitere Analyse untersucht mit dem modelltheoretischen Instrument mögliche Maßnahmen, um die zutage getretenen (Fehl-)Anreize - in Form von unerwünschtem

⁶⁵⁸ Vgl. Olsen, M. (1991): S. 44.

⁶⁵⁹ Vgl. Andreoni, J./Erard, B./Feinstein, J. (1998): S. 823.

⁶⁶⁰ Vgl. Yitzhaki, S. (1974): S. 201.

⁶⁶¹ Vgl. Beckmann, K. (2006): S. 3, Beckmann, K. (2003): S. 16.

steuerkriminellern Verhalten - zu verhindern. Allingham und Sandmo versuchten in Rückgriff auf die Forschungsergebnisse von Beckers den Erwartungsnutzen in Abhängigkeit von der

- Wahrscheinlichkeit verurteilt zu werden, und
- einer damit korrespondierenden Strafe

zu erhalten. Becker kam zu dem Ergebnis, dass der Anreiz, eine kriminelle Handlung zu begehen, geringer wird, wenn die Wahrscheinlichkeit bestraft zu werden zunimmt. Auch stellte er fest, dass mit steigendem Strafmaß der Anreiz zur Verübung krimineller Akte ebenfalls geringer wird.⁶⁶² Die weitere Analyse bedient sich dieser Ergebnisse und untersucht den modelltheoretischen Einfluss marginaler Variablenänderungen wie der Erhöhung der Bestrafung und der Veränderung der Aufdeckungswahrscheinlichkeit auf das Hinterziehungsvolumen.

Um die Veränderungen der Parameter im Rahmen einer gemischt-partiellen Ableitung herleiten zu können, muss zunächst die Konkavität der Bedingung (20) als notwendige Bedingung gezeigt werden. Der Nachweis der Konkavität wird durch die zweite Ableitung der Bedingung (20) erbracht:

$$(22) \quad \frac{\partial E[U']}{\partial H} = t^2 \cdot \{(1-p) \cdot U''[W^Y] - t \cdot \pi^2 \cdot p \cdot U''[W^Z]\} < 0.$$

Um die Auswirkung des Strafmaßes auf das Ausmaß der Steuerhinterziehung modelltheoretisch herzuleiten, ist zunächst eine gemischt-partielle Ableitung der Optimalbedingung (20) nach π erforderlich:

$$(23) \quad -\frac{\partial E[U']}{\partial \pi} \bigg/ \frac{\partial E[U']}{\partial H} = -\frac{-t \cdot p \cdot U'[W^Z] - t \cdot \pi \cdot p \cdot t \cdot H \cdot U''[W^Z]}{t^2 \cdot ((1-p) \cdot U''[W^Y] + \pi^2 \cdot p \cdot U''[W^Z])}.$$

$$(23.1) \quad -\frac{\partial E[U']}{\partial \pi} \bigg/ \frac{\partial E[U']}{\partial H} = \frac{p \cdot U'[W^Z] + t \cdot \pi \cdot p \cdot H \cdot U''[W^Z]}{t \cdot ((1-p) \cdot U''[W^Y] + \pi^2 \cdot p \cdot U''[W^Z])} < 0. \quad ^{663}$$

Da in (22) angenommen wurde, dass die Bedingung zweiter Ordnung kleiner Null und der Nenner der Bedingung (23.1) positiv ist, wird der Ausdruck insgesamt kleiner Null. Hieraus lässt sich ableiten, dass ein Strafraumen, der auf den Erfolgsunwert der

⁶⁶² Vgl. *Becker, G.* (1968): S. 177.

⁶⁶³ Vgl. *Allingham, M./Sandmo, A.* (1972): S. 330, *Beckmann, K.* (2003): S. 17. *Allingham/Sandmo* stellen allerdings in ihrer Analyse auf die deklarierte Bemessungsgrundlage ab, die mit Erhöhung der Bestrafung zunimmt. Vgl. *Allingham, M./Sandmo, A.* (1972): S. 330

Strafe abstellt, den rationalen Akteuren von der Hinterziehung der Steuer bei Zunahme der Bestrafung c.p. abhalten wird.

Die weitere Diskussion soll von der Fragestellung geleitet werden, inwiefern die modelltheoretischen Erkenntnisse empirisch belastbare Aussagen über das künftige Ausmaß der Steuerhinterziehung erlauben. Diese Fragestellung geht mit erheblichen Erfordernissen an die Erstellung und Güte von wirtschaftlichen Prognosen einher. Die empirischen Untersuchungen belegen grundsätzlich die von der neoklassischen Theorie vorhergesagten Wirkungszusammenhänge.⁶⁶⁴ Die Aufdeckungswahrscheinlichkeit und die Sanktion in Form von Strafen sollen als Aktionsmöglichkeit des Staates interpretiert werden. Zeigt sich bei spezifischen Gruppen ein hohes Maß an Steuerhinterziehung, so wird die Behörde entsprechend die Prüfungsintensität erhöhen oder die Strafe auf Steuerdelikte verschärfen.⁶⁶⁵ Frey/Feld haben den Zusammenhang von Strafe und Hinterziehung in den Schweizer Kantonen empirisch untersucht. Hierbei hat die Forschungsgemeinschaft einen signifikant negativen Zusammenhang zwischen der Strafe und dem Ausmaß der Steuerhinterziehung festgestellt.⁶⁶⁶

Beccaria stellt fest, dass „die Gewissheit einer mäßigen Strafe einen größeren Abschreckungseffekt hat als die Furcht vor einer schweren Strafe, wenn eine Hoffnung auf Straffreiheit besteht“⁶⁶⁷. Diese Überlegung soll die weitere Analyse leiten. So zeigt die partielle Ableitung der Optimalbedingung (20) nach der Wahrscheinlichkeit p die infinitesimale Auswirkung auf die Hinterziehung.

$$(24) \quad -\frac{\partial E[U']}{\partial p} \bigg/ \frac{\partial E[U']}{\partial H} = -\frac{-t \cdot U'[W^Y] - \pi \cdot t \cdot U'[W^Z]}{t^2 \cdot ((1-p) \cdot U''[W^Y] + \pi^2 \cdot p \cdot U''[W^Z])}$$

$$(24.1) \quad -\frac{\partial E[U']}{\partial p} \bigg/ \frac{\partial E[U']}{\partial H} = \frac{U'[W^Y] + \pi \cdot U'[W^Z]}{t \cdot ((1-p) \cdot U''[W^Y] + \pi^2 \cdot p \cdot U''[W^Z])} < 0. \quad ^{668}$$

Da in (22) angenommen wurde, dass die Bedingung zweiter Ordnung konkav, < 0 und der Nenner der Bedingung (24.1) positiv ist, wird der Ausdruck insgesamt kleiner 0. Aus der Bedingung (24.1) kann interpretiert werden, dass wenn die Bestrafung wahrscheinlicher wird, der rationale Straftäter c.p. einen geringeren Betrag hinterziehen wird. Diese Bedingung trägt insoweit dem Gedanken Beccarias Rechnung, als die sichere Bestrafung generalpräventiv wirkt. Allerdings sollte nicht verkannt werden, dass dieser Zusammenhang nahezu unabhängig von der Art des strafwürdigen Verhaltens

⁶⁶⁴ Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 18.

⁶⁶⁵ Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 15.

⁶⁶⁶ Vgl. Frey, B. S./Feld, L. P. (2002a): S. 5.

⁶⁶⁷ Beccaria, C. (1988): S. 120.

⁶⁶⁸ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 324, Beckmann, K. (2003): S. 17.

Geltung besitzt. Die nahezu sichere Prognose einer Überführung hält nicht nur rationale Akteure von der Hinterziehung der Steuer ab, sondern schreckt regelmäßig von jeglichem strafwürdigen Verhalten ab. Aus der komparativen Statik zeigt sich ferner ein negativer Zusammenhang zwischen Entdeckungswahrscheinlichkeit und Hinterziehung. Die Studie von Alm/McClelland/Schulze bestätigte den postulierten Zusammenhang von Wahrscheinlichkeit und Hinterziehungsniveau. So beobachteten die Forscher, dass sich das deklarierte Einkommen unter den Versuchsteilnehmern erhöhte, wenn die Aufdeckungswahrscheinlichkeit stieg.⁶⁶⁹

2.3.3.2 Ausgewählte Modifikationen des Grundmodells

2.3.3.2.1 Integration des Tagessatzsystems

Der steuerpflichtige Homo oeconomicus wird die beiden möglichen Ergebnisse seiner Handlung - $W^{Z,JS}$ und W^Y - gegeneinander abwägen und ihnen eine ungefähre Wahrscheinlichkeit zuordnen. Diejenige Handlung, die den größten Nutzen verspricht, wird er erhalten, indem er den Erwartungsnutzen maximiert, wobei folgender formaler Zusammenhang gelten möge:⁶⁷⁰

$$(19)^* \quad E[U]_{\max H} = (1-p) \cdot U[(1-t) \cdot W + t \cdot H] + p \cdot U[(1-t) \cdot W \cdot (1-\pi^{JS} \cdot t \cdot H)] .$$

Die Bedingung erster Ordnung für ein inneres Maximum von Bedingung (19)* lautet:

$$(20)^* \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} = t \cdot (1-p) \cdot U'[W^Y] - t \cdot \pi^{JS} \cdot ((1-t) \cdot W) \cdot p \cdot U'[W^{Z,JS}] = 0 .$$

Im Folgenden wird untersucht, unter welchen Bedingungen eine steuerehrliche Position aufgegeben wird:

$$(21)^* \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} \Big|_{H=0} = (1-p) \cdot U'[(1-t) \cdot W] - \pi^{JS} \cdot (1-t) \cdot W \cdot p \cdot U'[(1-t) \cdot W] > 0 .$$

$$(21.1)^* \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} \Big|_{H=0} = (1-p) > \pi^{JS} \cdot ((1-t) \cdot W) \cdot p .$$

Bedingung (21.1)* verändert den Aussagegehalt der Bedingung (21.1) insoweit, als das es nunmehr darauf ankommt, bei welchem (absoluten) Erfolgsunwert welche

⁶⁶⁹ Vgl. Alm, J./McClelland, G. H./Schulz, W. D. (1992): S. 28.

⁶⁷⁰ Die Vorgehensweise und Notation soll im Rahmen der formalen Herleitung der Modifikationen der Herleitung des inneren Optimums entsprechen, wodurch die Unterschiede deutlich zu Tage treten und kritisch diskutiert werden können.

Geldstrafe zu erwarten ist, da sich die mögliche Anzahl der Tagessätze aus der Höhe des Erfolgsunwertes ableiten lässt. Die mögliche Anzahl von Tagessätzen wird sodann mit einem durchschnittlichen Nettoeinkommen multipliziert und indiziert so den möglichen Strafraum. Überführt der rationale Homo oeconomicus diese Erwägungen auf ein infinitesimales Kalkül, so bedarf es stets der sorgsam Abwägung, ob die an der Grenze zu erwartende Strafe eines weiteren marginal hinterzogenen Euros lohnt oder nicht. Hieraus ergibt sich bei der Höhe des Tagessatzes u.U. eine systembedingte Unverhältnismäßigkeit aus einem absoluten Ansteigen des Tagessatzes bei einem hohen Nettoeinkommen.⁶⁷¹

Da grundsätzlich bei der Bestimmung der Höhe des Tagessatzes auf das strafrechtliche Nettoeinkommen abgestellt wird, führt dies zwangsläufig zu einer kaum vermeidbaren Unschärfe hinsichtlich der Erwartung des steuerpflichtigen Akteurs. Es lässt sich zeigen, dass eine differenzierte Analyse des Verhaltenskalküls dadurch ermöglicht wird, dass nicht mehr von einem proportionalen Verhältnis des Erfolgsunwertes, d.h. vom hinterzogenen Steuerbetrag und dem Jahressatz ausgegangen, sondern auf die empirischen Gegebenheiten abgestellt wird. So zeigt die grafische Auswertung der in ausgewählten OFD-Bezirken verhängten Tagessätze⁶⁷², dass die jeweiligen Verläufe der zu verhängenden Tagessätze stark voneinander abweichen.⁶⁷³ Gleichwohl lässt sich grundsätzlich ein degressiver Verlauf in diesen Straffunktionen erblicken. Diese empirische Eigenschaft möchte sich die weitere Analyse zu eigen machen, indem sie diesen degressiven Verlauf mathematisch approximiert.

⁶⁷¹ Vgl. Tröndle, H./Fischer, T. (2004e): Rz. 7. Ebenso ist vorstellbar, dass durch das Abstellen auf ein „zumutbar erzielbares Einkommen“ einkommensschwache - nahe am Existenzminimum lebende - Personen hart getroffen werden könnten. Tröndle, H./Fischer, T. (2004e): Rz. 8, Vgl. Tröndle, H./Fischer, T. (2004e): Rz. 10. Vgl. zu den modelltheoretischen Ergebnissen Beckmann, K. (2003): S. 24-25.

⁶⁷² Vgl. Tabelle 1 des Anhangs, S. 202.

⁶⁷³ Vgl. nochmals die kritische Analyse von Minoggio, I. (2003): S. 236-239.

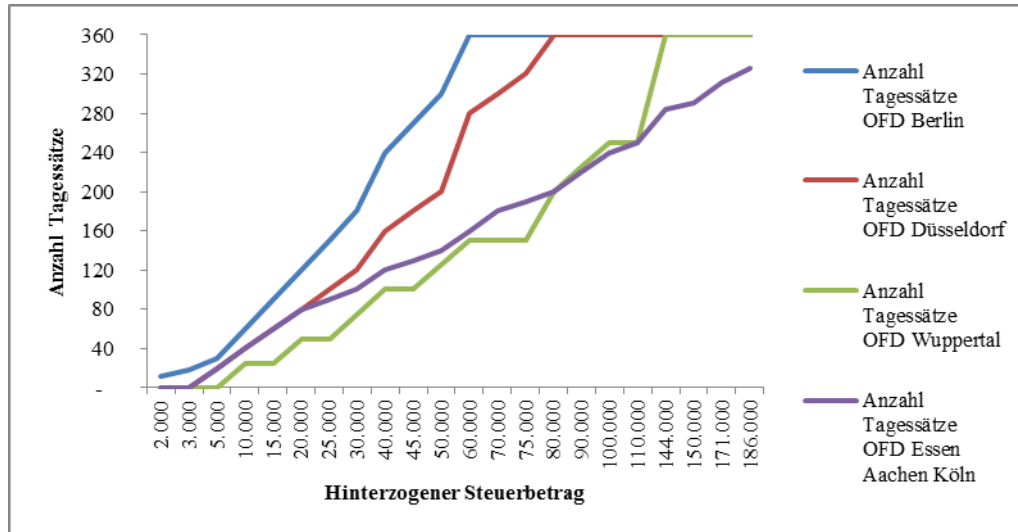


Abbildung 3 Zumessung der Tagessätze in ausgewählten OFD-Bezirken

Quelle: Abbildung in Anlehnung an Richter, W. F. (2005): S. 11

In Fortführung der bisher verwendeten Jahressätze stellt sich somit die Aufgabe der mathematischen Rekonstruktion dieses degressiven empirischen Verlaufs, da bisher implizit von einer proportionalen Zumessung der Tagessätze ausgegangen worden ist. Der degressive Verlauf kann hilfsweise durch eine nichtlineare Approximation⁶⁷⁴ mit einer Exponentialfunktion⁶⁷⁵ des Typus $\pi^{JS,EXP} = (1-x)^\zeta$ erreicht werden, wobei für den Parameter x gelte, dass dieser größer null und deutlich kleiner eins sei. Exponent ζ repräsentiert einen beliebigen positiven Wertebereich größer null. Es zeigt sich somit, dass für kleine Werte für x , nahe bei null, die Funktion gegen 1 konvergiert, also

$$\lim_{x \rightarrow 0} \pi^{JS,EXP} \rightarrow 1 \text{ gilt.}$$

Die Eigenschaft dieser Funktion kann man sich für die Herleitung einer degressiven Bestrafung zu Eigen machen, da der oben definierte Jahressatz mit der maximal verhängten Anzahl von 360 Tagessätzen den Wert eins einnimmt. Dieser Wert sei aber nach der Logik der Straftabelle dadurch erreicht, dass ein bestimmtes Ausmaß an Steuern hinterzogen worden ist. Das bedeutet, dass der Exponent ζ der Funktion $\pi^{JS,EXP}$ das Ausmaß der hinterzogenen Steuern repräsentiert. Die Funktion verändert sich dementsprechend zu:

$$\pi^{JS,EXP} = (1-x)^{t \cdot H}.$$

Für einen konstanten Parameter x , dessen Wert bei nahe null liegt, lässt sich zeigen, dass die Funktion nunmehr für ein größeres Ausmaß an hinterzogener Steuer gegen null konvergiert, mithin würde

⁶⁷⁴ Vgl. Hermann, N. (2006): S. 365.

⁶⁷⁵ Vgl. Schulze, P. M. (2007): S. 163-164.

$\lim_{(t \cdot H) \rightarrow \infty} \pi^{\text{JS,EXP}} \rightarrow 0$ gelten.

Allerdings fordern die empirischen Bestrafungsfunktionen, dass mit zunehmendem Ausmaß an hinterzogener Steuer die jeweilige Anzahl der verhängten Tagessätze zunimmt. Dieses Erfordernis lässt sich erreichen, indem die bisher definierte Funktion $\pi^{\text{JS,Exp}}$ von dem Wert i.H.v. eins in Abzug gebracht wird. Der Wert eins repräsentiert die auf ein Jahr (= 360 Tage) normierte maximale Anzahl verhängter Tagessätze (= 360 Tagessätze). Die Funktion verändert sich dementsprechend zu:

$$\pi^{\text{JS,EXP}} = 1 - [(1 - x)^{t \cdot H}]^{676}$$

Die so definierte Formel hat nunmehr die mathematische Eigenschaft, dass die Abschläge mit zunehmendem Ausmaß der Steuerhinterziehung auf die maximal zu verhängenden Tagessätze quantitativ kleiner werden. Dies bedeutet, dass die maximal zu verhängende Anzahl an Tagessätzen bei Erreichen eines gewissen Ausmaßes der Steuerhinterziehung erreicht wird. Dementsprechend führt eine Steuerhinterziehung geringeren Ausmaßes dazu, dass der Abschlag auf das Maximum der zu verhängenden Geldstrafe entsprechend größer wird und somit ein geringes Ausmaß an Steuerhinterziehung zu einer entsprechend approximierten Anzahl korrespondierender Tagessätze führt. Die empirische Approximation an jeweilige Bestrafungslogik eines OFD-Bezirktes lässt sich somit über eine Abschätzung des Parameters x erreichen. Dies sei nachfolgend beispielhaft für die empirische Bestrafungslogik des OFD-Bezirks Berlin gezeigt.⁶⁷⁷ Der Verlauf der empirischen und geschätzten Straffunktion für die OFD Berlin ist der nachstehenden Grafik zu entnehmen.

⁶⁷⁶ Ähnliches Ergebnis bei *Hundsdoerfer*. Vgl. *Hundsdoerfer, J.* (1996): S. 72.

⁶⁷⁷ In der im Anhang aufgeführten Tabelle 2 ist in den ersten beiden linken Spalten die Anzahl der zu verhängenden Tagesätze je Handlungsunwert aus der Tabelle 1 des Anhanges abgetragen worden. Die dritte Spalte von links, die als „Schätzung Anzahl Tagessätze“ bezeichnet ist, zeigt die Ergebnisse der geschätzten Jahressätze, die sich nach Maßgabe der gebildeten Exponentialfunktion sowie eines geschätzten Wertes für x i.H.v. 2,96988E-05 einstellen, die mit dem Wert 360 multipliziert werden. Das Ergebnis dieser Berechnung ist die Anzahl der geschätzten Tagessätze. Die rechte Spalte repräsentiert die quadrierte absolute Differenz zwischen den empirischen und den geschätzten Werten. Diese Summe der quadrierten Abweichungen wurde sodann rechnergestützt mit Hilfe des Excel®-Solver iterativ minimiert, der einen genäherten Wert für x generiert. Vgl. *Backhaus, K./Erichson, B./Weiber, R.* (2011): S. 22-38. *Schulze* bejaht die Methode der kleinsten Quadrate bei nichtlinearen Funktionen. Vgl. *Schulze, P. M.* (2007): S. 163-165. Hinsichtlich der Prüfung der Güte des funktionalen Zusammenhangs wurde wie bei einem linearen Zusammenhang das übliche statistische Bestimmungsmaß R^2 verwendet. In diesem Fall ergab die Excel®-gestützte Berechnung einen Wert von 0,98638059. Somit werden annahmegemäß rund 98,64 % der Streuung in den zu verhängenden Tagesätzen durch die gebildete Exponentialfunktion erklärt. Vgl. *Backhaus, K./Erichson, B./Weiber, R.* (2011): S. 38-39.

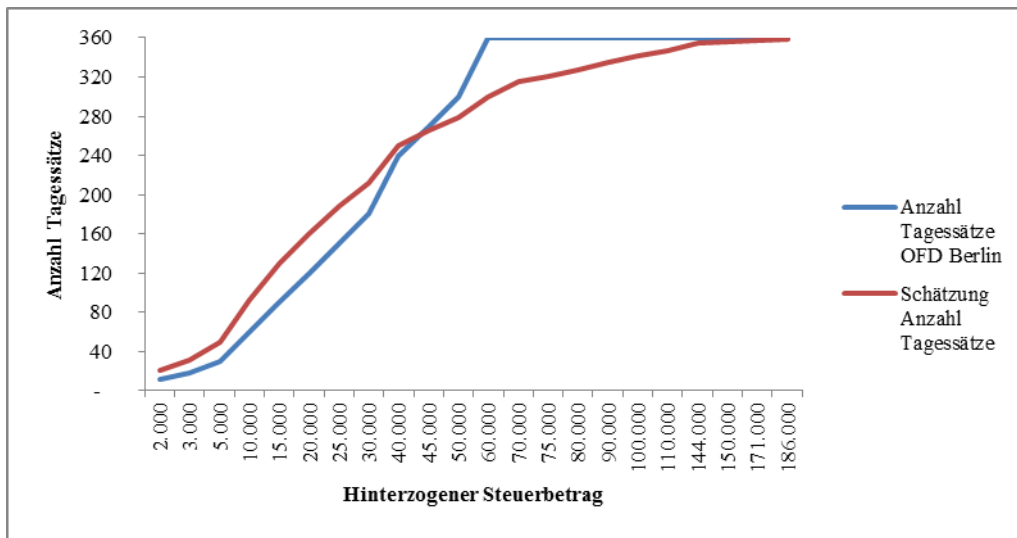


Abbildung 4 Geschätzte und tatsächliche Anzahl verhängter Tagessätze

Quelle: Abbildung in Anlehnung an Richter, W. F. (2005): S. 11.

Sofern ein degressives Verhältnis bei der Festlegung von Tagessätzen angenommen werden kann, ändert sich insofern $W^{Z,JS}$ zu $W^{Z,JS,EXP}$ wie folgt:

$$(16)^{***} \quad W^{Z,JS,EXP} = W - t \cdot (W - H) - t \cdot H - ((1 - (1 - x)^{t \cdot H}) \cdot (1 - t) \cdot W).^{678}$$

Der obige Term kann umgeformt werden zu:⁶⁷⁹

$$(16.1)^{***} \quad W^{Z,JS,EXP} = (1 - t) \cdot W \cdot ((1 - x)^{t \cdot H}).$$

Der steuerpflichtige Homo oeconomicus wird die beiden möglichen Ergebnisse seiner Handlung - $W^{Z,JS,EXP}$ und W^Y - gegeneinander abwägen und ihnen eine ungefähre Wahrscheinlichkeit zuordnen. Diejenige Handlung, die den größten Nutzen verspricht wird er dadurch erhalten, dass er den Erwartungsnutzen maximiert, wobei folgender formaler Zusammenhang gelten möge:

$$(19)^{**} \quad E[U]_{\max H} = (1 - p) \cdot U[(1 - t) \cdot W + t \cdot H] + p \cdot U[(1 - t) \cdot W \cdot (1 - x)^{t \cdot H}].$$

Die Bedingung erster Ordnung für ein inneres Maximum von Bedingung (19)** lautet:

$$(20)^{**} \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} = t \cdot (1 - p) \cdot U'[W^Y] + t \cdot p \cdot [(1 - t) \cdot W] \cdot \ln(1 - x) \cdot (1 - x)^{t \cdot H} \cdot U'[W^{Z,JS,EXP}] = 0.$$

⁶⁷⁸ Vgl. ähnliche Modellierungsergebnisse bei Bayer, R.-C./Reich, N. (1997): S. 39, Hundsdoerfer, J. (1996): S. 150-153.

⁶⁷⁹ $W^{Z,TS,EXP} = (1 - t) \cdot W - (1 - (1 - x)^{t \cdot H}) \cdot (1 - t) \cdot W.$

Im Folgenden wird untersucht, unter welchen Bedingungen eine steuerehrliche Position aufgegeben wird:

$$(21)** \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} \Big|_{H=0} = (1-p) \cdot U'[(1-t) \cdot W] + \ln(1-x) \cdot p \cdot [(1-t) \cdot W] \cdot U'[(1-t) \cdot W] > 0.$$

$$(21.1)** \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} \Big|_{H=0} = (1-p) > -\ln(1-x) \cdot p \cdot (1-t) \cdot W. \quad ^{680}$$

Der Ausdruck $-\ln(1-x)$ ist für $\forall x > 0$ positiv und somit führt bei hohem durchschnittlichem Nettoeinkommen bereits eine geringe Aufdeckungswahrscheinlichkeit dazu, von dem Einstieg in die Steuerhinterziehung abzusehen.⁶⁸¹ Dieser Zusammenhang führt zu dem Effekt, dass beispielsweise durch eine exogene Erhöhung des durchschnittlichen Steuersatzes t dem rationalen Steuerpflichtigen ein geringeres Nettoeinkommen verbleibt und damit ein Einstieg in die Steuerhinterziehung bei konstanter Aufdeckungswahrscheinlichkeit lohnt, der ohne diese Veränderung des Nettoeinkommens nicht rational wäre, et vice versa. Im Rahmen dieser Analyse kann nicht abschließend geklärt werden, ob diese Strafzumessungslogik in den jeweiligen OFD-Bezirken durchgängig in dem behaupteten Umfang tatsächlich Anwendung findet.

2.3.3.2.2 Verzinsung nach § 235 AO

In diesem Kapitel wird die Verzinsung nach § 235 AO in das Hinterziehungskalkül integriert. Dementsprechend führt die Integration der Hinterziehungszinsen zu einer Modifikation des Nutzens von W^Z zu $W^{Z,iAO}$.⁶⁸² Infolge dessen muss der steuerpflichtige Homo oeconomicus nunmehr die Ergebnisse seiner Handlung - $W^{Z,iAO}$ und W^Y - gegeneinander abwägen und ihnen jeweils eine ungefähre Wahrscheinlichkeit zuordnen. Um diejenige Handlung zu identifizieren, die den größten Nutzen verspricht, muss der Erwartungsnutzen wie folgt formal dargestellt maximiert werden:

$$(19)*** \quad E[U]_{\max H} = (1-p) \cdot U[(1-t) \cdot W] + p \cdot U[W - t \cdot W - t \cdot H \cdot (\pi + (i^{\S 235AO} \cdot n^H))].$$

Um den Nachweis für ein inneres Maximum Bedingung (19)*** zu erbringen, muss die Bedingung erster Ordnung wie folgt lauten:

$$(20)*** \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} = t \cdot (1-p) \cdot U'[W^Y] - t \cdot (\pi + (i^{\S 235AO} \cdot n^H)) \cdot p \cdot U'[W^{Z,iAO}] = 0$$

⁶⁸⁰ Ergebnis in Übereinstimmung mit *Hundsdoerfer, J.* (1996): S. 154.

⁶⁸¹ Vgl. Wertkombinationen in Tabelle 3 im Anhang, S. 204.

⁶⁸² Der Veränderungsgrad von W^Z zu $W^{Z,iAO}$ kann in Kapitel 2.3.2.4.2.2 nachvollzogen werden.

Um die Bedingungen für die Aufgabe einer steuerehrlichen Position ($H = 0$) nachzuweisen, ist eine Umformung der Gleichung (20)*** wie folgt erforderlich:

$$(21)*** \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} \Big|_{H=0} = (1-p) \cdot U'[(1-t) \cdot W] - (\pi + (i^{\S 235AO} \cdot n^H)) \cdot p \cdot U'[(1-t) \cdot W] > 0.$$

$$(21.1)*** \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} \Big|_{H=0} = (1-p) > (\pi + (i^{\S 235AO} \cdot n^H)) \cdot p.$$

Die Bedingung (21.1)*** stellt unstreitig eine Verschärfung gegenüber der Bedingung (21.1) dar, da nunmehr zum Zeitpunkt der Beurteilung eine Verzinsung nach § 235 AO in Betracht kommen könnte, die unabhängig von der strafrechtlichen Beurteilung festgesetzt wird. So steht jedem marginal hinterzogenen Euro im Entscheidungszeitpunkt t_0 eine entsprechende Verzinsung der hinterzogenen Steuern zu einem Erfüllungszeitpunkt t_n gegenüber, der nur mit hoher Unsicherheit abgeschätzt werden kann.

2.4 Zwischenergebnis

Die Pathologie hat gezeigt, dass das ökonomische Modell mit seinen innewohnenden minimalistischen Dispositionen von äußerst schlichter Art ist, da es in letzter Konsequenz der Rigorosität der Mechanik gleicht und jedwede Wirklichkeit reduziert. Gleichwohl dient der Homo oeconomicus der positiven Erklärung und Prognose intentionalen Verhaltens und vermag Einsichten über Verhaltensregelmäßigkeiten bei hochselektiven Fragestellungen zu bieten.⁶⁸³ Die Erkenntnisse, die aus der Analyse zur Steuerhinterziehung generiert werden, gleichen bildlich dem Blick durch einen „Trichter“⁶⁸⁴: Die Entscheidung zur Hinterziehung von Steuern ist nicht allein durch die Modellierung des Akteurs vorgegeben, sondern ist dem Umstand der Problemstellung geschuldet.⁶⁸⁵ Jeder vernünftige Mensch wird die Folgen seines Handelns stets bedenken. Sofern er nicht mit Gewissheit sagen kann, welche Konsequenzen aus einer Handlung folgen, wird er seine Beurteilungen von der Wahrscheinlichkeitsverteilung abhängig machen und jene Handlung wählen, die angesichts ihrer Konsequenzen wün-

⁶⁸³ Ein anthropologischer Status soll dem Homo oeconomicus hingegen nicht zugebilligt werden Vgl. Lüdemann, J. (2006): S. 9.

⁶⁸⁴ Der in diesem Zusammenhang verwendete Terminus des Trichters geht auf Ulrich zurück. Vgl. Ulrich, P. (1993): S. 195-218. Ulrich führt hierzu aus, dass es einen reinen ökonomischen Standpunkt nicht gebe. Der „teleologische Trichter des Homo Oeconomicus funktioniert nicht - er rinnt wie ein Sieb. Was an Wert- und Nutzenfunktionen unberücksichtigt seitlich herausfällt, sind nichts anderes als die sogenannten, externen Effekte“ [...].“ Ulrich, P. (1993): S. 200.

⁶⁸⁵ Vgl. Suchanek, A. (1999): S. 88.

schenswerter ist als andere in der konkreten Situation offenstehende Wahlhandlungen.⁶⁸⁶

Lohmann kritisiert, dass dieser ökonomische Erklärungsansatz von Wahlhandlungen schlechthin gegen jegliche Einwände „immunisiert“⁶⁸⁷ wird: „Es ist immer irgendwie zutreffend, da[ss] Personen solche Handlungen wählen, die ihnen irgendwie nützen.“⁶⁸⁸ In der Analyse des ökonomischen Motivs ist erläutert worden, dass der Homo oeconomicus jegliche Entscheidungen unter Abwesenheit physischem oder psychischen Zwanges oder etwaiger Affekte, Triebe oder Leidenschaft trifft.⁶⁸⁹ So tituliert Sen den Homo oeconomicus als „rationalen Trottel“⁶⁹⁰, da er nur die gemäß seiner Bestimmung rationale Auswahl aus den ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zu treffen vermag, wobei er sich nur von den Konsequenzen seines Handelns leiten lässt.⁶⁹¹ Seine Gestimmtheit entspricht regelmäßig nicht dem tatsächlichen Wesen des Menschen, da er im Wesentlichen blind für zentrale menschliche Verhaltensdispositionen ist, die außerhalb der Nutzenmaximierung liegen.

Die Kritik des economic approach bei der Erklärung des Phänomens Steuerhinterziehung lässt sich mit der Einschätzung Lohmanns wie folgt zusammenfassen: „Das homo-oeconomicus-Modell mag in einem engen Bereich von Wahlhandlungen adäquate Beschreibungen von Entscheidungen liefern. Personen, die sich zwischen dem Kauf von Margarine oder Butter entscheiden, verhalten sich so, als ob sie dem bayes'schen Kalkül folgten. Man kann versuchen, auch andere als solche Butter-Margarine Entscheidungen mit diesem Modell beschreiben.“⁶⁹² Aus dieser kritischen Analyse kann geschlossen werden, dass die ökonomische Methode theoretisch-konzeptionell nicht immer geeignet ist, Wahlakte jeder Art erklären zu können.⁶⁹³ Der Vorwurf Lohmanns wiegt schwer, da hierdurch der Umfang der gewonnenen modelltheoretischen Erkenntnisse stark relativiert wird. Aus diesen Erkenntnissen kann somit folgende Hypothese formuliert werden: Erfolgt ausschließlich die Androhung und der Vollzug nega-

⁶⁸⁶ Vgl. Lohmann, K. R. (1999): S. 114, Nida-Rümelin, J. (1995): S. 11.

⁶⁸⁷ Lohmann, K. R. (1999): S. 115.

⁶⁸⁸ Lohmann, K. R. (1999): S. 115.

⁶⁸⁹ Vgl. Tietzel, M. (1980): S. 5. Bereits Plausibilitätserwägungen ist es geschuldet, dass der Sumpf der Gefühle äußerst komplexe psychologische Phänomene offenbaren kann. Vgl. Kreyß, U. (1983): S. 9. Emotionen und habituelle Gepflogenheiten finden daher im Modell des Homo oeconomicus keinen Eingang. Zudem wäre die Modellfigur des Homo oeconomicus nur sehr eingeschränkt in der positiven Analyse einsetzbar. Vgl. Tietzel, M. (1980): S. 5.

⁶⁹⁰ Sen, A. K. (1999): S. 78, Sen, A. K. (1977): S. 317.

⁶⁹¹ Vgl. Sen, A. K. (1999): S. 78 ff.

⁶⁹² Lohmann, K. R. (1999): S. 118.

⁶⁹³ Da der rationale Akteur über keine moralischen Vorstellungen verfügt, steht jedes denktheoretische Verbrechen zur Disposition. Selbst Vorteilerwägungen, die durch Tötungsdelikte erreicht werden könnten, lassen sich mit dem dargelegten Entscheidungskalkül modellieren.

tiver Sanktionen, so führen die Zwangsmittel zur Normendurchsetzung, aber nicht zur Normenbefolgung. Will man keinen Polizeistaat, so muss erreicht werden, dass die Rechtsunterworfenen die Normen von sich aus befolgen. Da jedoch dem rationalen Akteur nicht-opportunistische Anreize zum normenkonformen Verhalten fehlen, vermögen nur die Androhung und der Vollzug negativer Sanktionen ein normenkonformes Verhalten zu erzwingen.

Diese Art von opportunistischem Verhalten findet allerdings keine empirische Zustimmung bei der Feststellung des tatsächlichen Ausmaßes der Steuerhinterziehung. So zeigt die Studie von Alm/McClelland/Schulze, dass sogar Steuern gezahlt wurden, obwohl keine Steuerprüfung stattfand. Zu einem ähnlichen Ergebnis kam die Forschungsgruppe des Max-Planck-Instituts innerhalb einer experimentellen Studie. Das Resümee des Instituts ist bemerkenswert: „In line of with previous empirical research, we find that people exhibit a great deal of tax morale: Even with no chance of detection and no penalty, individuals pay substantial amounts of taxes“⁶⁹⁴. Die Empirie zeigt somit, dass das Homo-oeconomicus-Modell ein Volumen an Steuerhinterziehung postuliert, das sich nicht beobachten lässt: „Causal observation suggests that not all individuals think quite like that. Indeed, it seems that whilst the odds are heavily in favour of evaders getting away with it, the vast majority of taxpayers behave honestly“⁶⁹⁵. Insofern bilden diese empirischen Beobachtungen ein „Meer von Anomalien“⁶⁹⁶, die die neoklassische Theorie der Steuerhinterziehung umgeben. Diese „Störungen der Erwartung“⁶⁹⁷ werden in Anlehnung an die Naturwissenschaft als Anomalie bezeichnet. Dass derartige Anomalien auftreten können, ist immer dann wenig verwunderlich, wenn ein Modell das Verhaltenskalkül sehr hoch spezifiziert hat. Anders gewendet, je mehr empirischen Gehalt eine Verhaltenshypothese innehat, desto größer ist die Wahrscheinlichkeit, dass Anomalien auftreten werden.⁶⁹⁸ So beschreibt das „Steuerzahlerrätsel“⁶⁹⁹ das Ringen um Erklärungshypothesen, die das (anomale) steuererhrliche Verhalten erklären können.

Die Pathologie hat mithin den Nachweis erbringen können, dass sich das Auseinanderfallen von modelltheoretisch postulierten und empirisch feststellbarem Ausmaß an hinterzogenen Steuern auf die Verhaltensprämissen rationaler Akteure zurückführen lässt. Die weitere Analyse kann somit zeigen, dass noch andere bisher vernachlässigte Bestimmungskräfte⁷⁰⁰ wesentlich das tatsächliche Steuerverhalten bestimmen und dass

⁶⁹⁴ Güth, W. et al. (2003): S. 18.

⁶⁹⁵ Pyle, D. J. (1991): S. 173.

⁶⁹⁶ Feyerabend, P. K. (1976): S. 91.

⁶⁹⁷ Kuhn, T. S. (1974): S. 11.

⁶⁹⁸ Vgl. Kirchgässner, G. (2008): S. 203.

⁶⁹⁹ Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 7-8.

⁷⁰⁰ Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 18-21.

*Ökonomische „Pathologie“ einer anreizbasierten Willensbildung zur
Steuerhinterziehung*

andere theoretisch-konzeptionelle Ansätze das empirische Phänomen adäquater rekonstruieren können.

3 Ökonomische Rekonstruktion von Steuermoral

3.1 Begriffsbestimmung von Steuermoral

Wenn von einer Steuermoral gesprochen wird, wird hierunter eine spezielle Einstellung des Zensiten zur Erfüllung oder Vernachlässigung seiner steuerlichen Pflichten verstanden.⁷⁰¹ Schmölders sieht bereits in der Psychologie der Sprache die in ihr zutage gebrachte Steuermentalität einer Gesellschaft⁷⁰², die, wie er meint, Ausdruck einer „ehrlichen inneren Bejahung der Sitten- und Rechtsordnung“⁷⁰³ ist und damit den Zustand eines internen Standpunkts widerspiegelt.

Tatsächlich leidet der Begriff der Steuermoral an einer gewissen Unentschiedenheit, da die bloße Befolgung von Steuergesetzen sich von einer moralischen Handlung unterscheidet.⁷⁰⁴ In der angelsächsischen Literatur wird der Unterschied deutlicher, da hierbei die „tax compliance“⁷⁰⁵ von der „tax morale“⁷⁰⁶ differenziert wird.⁷⁰⁷ Torgler skizziert in der hier angesprochenen Textpassage den Unterschied zwischen tax compliance und tax morale. Sofern der Steuerpflichtige vollumfänglich seinen steuerlichen Pflichten nachkommt, kann dies als tax compliance verstanden werden. Die Steuermoral (i.e.S.) umfasst somit eine moralische Verpflichtung die Steuer zu zahlen. Moralisches Verhalten ist motivbestimmt und bezieht sich nach der Auffassung von Lüderssen damit auf „innere Vorgänge“⁷⁰⁸.

Diese moralische Pflicht ist Ausdruck einer „ehrlichen inneren Bejahung der Sitten- und Rechtsordnung“⁷⁰⁹ und der „Anerkennung der Steuerhoheit des Staates“⁷¹⁰. Schmölders Verständnis nach kommt diese innere Zustimmung am deutlichsten bei der moralischen Beurteilung des Steuerdelikts zum Ausdruck. Somit hat Schmölders

⁷⁰¹ Vgl. *Schmölders, G.* (1960): S. 97-98.

⁷⁰² „Daß das Wort für Steuerpächter (*maltôtier*) in der französischen Sprache zugleich die Bedeutung Wucherer, Erpresser oder einfach Spitzbube hat, während ‚*imposeur*‘ neben Steuerbüttel, auch Betrüger bedeutet, ist ebenso bezeichnend für die Steuermentalität der Romanen wie die verächtliche Bezeichnung *dodger* für diejenigen, die es mit ihrer Steuerpflicht nicht so ernst nehmen, im Englischen.“ *Schmölders, G.* (1960): S. 72.

⁷⁰³ Noch einmal *Schmölders, G.* (1965): S. 320.

⁷⁰⁴ Vgl. *Kirchgässner, G.* (2007): S. 40.

⁷⁰⁵ *Torgler, B.* (2007): S. 64-65.

⁷⁰⁶ *Torgler, B.* (2007): S. 64-65.

⁷⁰⁷ Vgl. ausführlich *Torgler, B.* (2007): S. 64-73.

⁷⁰⁸ *Lüderssen, K.* (1981): S. 198. Als wesentliche Elemente dieses motivationalen Ansatzes benennt *Torgler* die Fairness, moralische Erwägungen und das Verhältnis von Staat zu Steuerzahler. Vgl. *Torgler, B.* (2007): S. 65.

⁷⁰⁹ *Schmölders, G.* (1965): S. 320.

⁷¹⁰ *Schmölders, G.* (1960): S. 98.

die Steuermoral als ein wichtiges gesellschaftliches Kapitalgut wahrgenommen.⁷¹¹ Der Begriff der Steuermoral impliziert demnach, dass der Steuerehrliche aus einer inneren Verpflichtung heraus motiviert gehandelt hat. Moralische Verpflichtungen sind, wenn man den Ausführungen Lüderssens folgt, nicht an Verfahren gebunden: „Die Moral ist der Freiheit des Einzelnen überlassen, das Recht ist mit Gewalt vorschreibbar und durchsetzbar.“⁷¹² Folglich ist die extrinsische Motivation durch das Recht ein wirksames Mittel, um die Befolgung von Normen sicherzustellen.⁷¹³ In dem Denkschema von Lüderssen entspricht somit das Recht „äußeren Vorgängen“⁷¹⁴. Maihof sagt hierzu, dass „Bestimmungsnormen [, die] durch ihren psychologischen Verhaltensdruck jedenfalls all diejenigen Handelnden, die nicht aus eigener Motivation zu dem gesollten Verhalten gelangen, von einem drohenden Andersverhalten abhalten und zum Rechtsverhalten anhalten sollen.“⁷¹⁵ So nimmt Lüderssen ferner an, dass das Recht eine Institution ist, welche die Freiheit moralischer Handlungen sichert. Allerdings bedürfe die Moral bzw. moralisches Handeln nicht dieser Institutionen.⁷¹⁶

So lässt sich einwenden, dass auch andere Kräfte als Garanten sozialer Ordnung wirksam sind.⁷¹⁷ Dieser Optimismus kann nur aus der Überzeugung folgen, dass Individuen nicht nur durch Strafen extrinsisch zu sozial wünschenswerten Handlungen motiviert werden, sondern ihre Handlungen intrinsisch bestimmt sind.⁷¹⁸ Diese Analyse korrespondiert mit der Feststellung, dass das Phänomen des Sozialen offenbar in einer starken Beziehung zum Sittlichen steht. Die Handlungswirklichkeit ist sittliche Wirklichkeit, weil sie Ausdruck des freien Willens des Menschen ist. Somit besteht zwischen Sozialität und Moralität eine innere Bindung.⁷¹⁹ Das bedeutet, dass Individuen innerhalb ihrer Sozialisierung Möglichkeiten entwickeln, Verhaltensdispositionen wirksam werden zu lassen, die über eine Interessenskalkulation hinausgehen, und sich zur „Aufrechterhaltung von Institutionen verpflichtet“⁷²⁰ fühlen und sittliche Gepflo-

⁷¹¹ Vgl. Leschke, M. (1999): S. 166.

⁷¹² Lüderssen, K. (1981): S. 198. Das Recht fasst *Rehbinder* als ein paradigmatisches Beispiel für eine Institution auf, deren Funktion es ist, die Stabilität der sozialen Ordnung zu erhalten. So ist das Recht ein „soziales Herrschaftsinstrument, das durch Ausgleich widerstreitender Interessen den Zusammenhalt der Gemeinschaft erhalten und fördern soll.“ *Rehbinder*, M. (2003): Rz. 96. Die soziale Funktion des Rechts besteht damit in der Gruppenintegration. Vgl. *Rehbinder*, M. (2003): Rz. 96.

⁷¹³ Vgl. *Baurmann*, M. (2002): S. 17.

⁷¹⁴ Lüderssen, K. (1981): S. 198.

⁷¹⁵ *Maihofer*, W. (1970): S. 27.

⁷¹⁶ Vgl. Lüderssen, K. (1981): S. 198.

⁷¹⁷ Vgl. *Baurmann*, M. (2002): S. 17.

⁷¹⁸ Vgl. *Baurmann*, M. (2002): S. 17.

⁷¹⁹ Vgl. *Böckle*, F. (1988): S. 44.

⁷²⁰ *Kliemt*, H. (1985): S. 223.

genheiten und Normen befolgen.⁷²¹ Kliemt stellt fest, dass sich ohne eine Bezugnahme auf derartige Verhaltensweisen die „uns umgebende gesellschaftliche Realität“⁷²² nicht angemessen erklären lässt.⁷²³ Weite Teile der Gesellschaft machen sich somit deshalb keines Steuerdelikts schuldig, weil sie sich regelmäßig an das „sozial Übliche“⁷²⁴ halten.⁷²⁵

Jedoch sind nach Baurmann freiwillige intrinsische Motivationen auf die Wirksamkeit und Allgegenwärtigkeit rechtlicher Institutionen gleichsam angewiesen.⁷²⁶ So zeigt sich, dass die Wirksamkeit und die Akzeptanz von Normen ein wechselseitig kausal rückwirkendes Phänomen gesellschaftlicher Interaktion bilden. Reh binder sagt: „Wo Recht gelebt wird, da ist es in seiner Ordnungsfunktion bereits durch andere Ordnungsmechanismen entlastet.“ „Leges sine moribus vanae - Gesetze sind ohne Moral ein ‚eitel Ding‘.“⁷²⁷ Im Umkehrschluss ist anzunehmen, dass Mängel in der Sozialisation zu Rechtsentfremdung führen.⁷²⁸ Diese Tatsache kann jedoch zu dem Schluss führen, dem Recht seine Effektivität abzusprechen, da es dort versagt, wo es gebraucht wird. Das bedeutet, dass die Existenz des Rechtsstaates und dessen Rechtsordnung darauf angewiesen sind, dass ausreichend viele Mitglieder über eine ausreichend starke intrinsische Motivation verfügen, die rechtstaatlichen Prinzipien und Normen freiwillig zu befolgen.⁷²⁹ Eine bloße Regelmäßigkeit im Verhalten würde nach Kliemt nicht ausreichen.⁷³⁰ Gesellschaftliche Stabilität kann nach Weber nur durch die verbindliche Akzeptanz verstanden werden. Wird Steuermoral als internalisierte Norm aufgefasst, so folgt hieraus, dass sich der Zensit mit dem Staat identifiziert⁷³¹ und ihm vertraut.

⁷²¹ Vgl. Kliemt, H. (1985): S. 223.

⁷²² Kliemt, H. (1985): S. 223.

⁷²³ Vgl. Kliemt, H. (1985): S. 223.

⁷²⁴ Reh binder, M. (2003): Rz. 111

⁷²⁵ Vgl. Reh binder, M. (2003): Rz. 111

⁷²⁶ Vgl. Baurmann, M. (2002): S. 30.

⁷²⁷ Reh binder, M. (2003): Rz. 111.

⁷²⁸ Vgl. Reh binder, M. (2003): Rz. 112

⁷²⁹ Vgl. Baurmann, M. (2002): S. 30, Kliemt, H. (1985): S. 236.

⁷³⁰ Vgl. Kliemt, H. (1985): S. 236.

⁷³¹ Bohnet hat herausgefunden, dass Individuen bereit sind, mehr für spezifische, klar identifizierbare öffentliche Güter zu zahlen als für anonyme - non-affizierte - Zwecke. So argumentiert Bohnet, dass beispielsweise die Zahlungsbereitschaft für die Errettung eines erkrankten (identifizierbaren) geliebten Menschen den Beitrag zur Errettung unbekannter Personen um ein Vielfaches übersteigt. Vgl. Bohnet, I. (1997): S. 243. Insofern würde beispielsweise eine Mutter sämtliches Einkommen aufwenden, um das Wohl ihres erkrankten Kindes zu retten. Allerdings würde ihre Zahlungsbereitschaft weitaus geringer sein, Einkommen in präventive Maßnahmen wie Impfungen oder Mammographien einzusetzen, die das Leben vieler Menschen retten könnten, da die Opfer (noch) nicht identifizierbar sind. Vgl. Bohnet, I. (1997): S. 252. Auch eine Regierung versucht Maßnahmen so

Eine Internalisierung von Normen wird dann stattfinden, wenn sich das Individuum mit diesen Normen und den damit verbundenen Konsequenzen identifizieren⁷³² kann.

Die Rekonstruktion steuermoralischen Verhaltens kann somit zum einen im Rahmen einer spieltheoretischen Analyse gezeigt werden, da so dem Gedanken Rechnung getragen wird, dass das Phänomen des Sozialen in einer starken Beziehung zum Sittlichen steht. Zum anderen kann steuermoralisches Verhalten dadurch erreicht werden, dass zusätzliche Ad-hoc-Annahmen in die Verhaltensprämissen des rationalen Akteurs eingeführt werden, die dazu führen, dass der rationale Steuerpflichtige internalisierte moralische Dispositionen inne hat.

3.2 Rekonstruktion der Steuermoral im Lichte der Spieltheorie

3.2.1 Spieltheoretische Grundlagen

Wie zuvor in der Rekonstruktion des ökonomischen Täters gezeigt, kann der Mensch als Erkenntnissubjekt und als moralisch Handelnder ausschließlich als Individuum betrachtet werden. Folgt man den Ausführungen von Tiedemann, so können Kollektive nicht handeln und haben auch kein Gewissen. Für eine Analyse kommt somit nur das Individuum als ethisches Subjekt in Frage. Allerdings steht diese Tatsache naturgemäß in einem Spannungsverhältnis zu der weiteren Tatsache, dass der Mensch ein soziales Wesen ist und zu abgestimmtem Verhalten neigt.⁷³³ Tiedemann pointiert: „Der Mensch ist nicht nur personale Identität, sondern auch *zoon politikon*, nicht nur Träger moralischer Kompetenz, sondern auch Genösse.“⁷³⁴ Die bisherige Analyse zeigt eine Entscheidungssituation eines Individuums, das unabhängig von der Gesellschaft seinen Nutzen maximiert. Güth et al. wenden ein, wer die „Logik menschlichen Handelns und Entscheidens“⁷³⁵ erforschen will, müsse nicht wie Mises annehmen, dass es „aufgrund menschlicher Intentionalität eine Art von Wissen a priori über menschliches Handeln gibt, woraus ungeachtet von dessen apriorischem Charakter gehaltvolle Schlüsse über

zu gestalten, dass deren Nutzen konzentriert auf klar definierte Gruppen der Bevölkerung anfällt, während die Kosten auf anonyme Bevölkerungsteile überwälzt werden.

⁷³² Eine Identifikation setzt aber entsprechendes Wissen und eine gewisse Einflussnahme über den Entscheidungsgegenstand voraus. Besteht die Möglichkeit, dass Stimmbürger direkt über Sachfragen entscheiden können, kann hierunter direkte Demokratie verstanden werden. Vgl. *Kirchgässner, G.* (2007): S. 46. Die direkte Demokratie der Schweiz kennt in ihrer Verfassung zwei Instrumentarien: Die Initiative und das Referendum. Mit der Initiative besteht die Möglichkeit, Vorschläge in den politischen Prozess einzubringen. Das Referendum eröffnet den Stimmbürgern die Möglichkeit, Entscheidungen, die gegen ihren Willen sind, zu verhindern. Je stärker die Stimmbürger bei der Entscheidung über die Festlegung und Verwendung von Steuern eingebunden werden, desto sicherer können sie sein, dass sie einerseits nicht mehr Steuern zahlen müssen und andererseits die Mittelverwendung dem Willen der Bürger entspricht. Vgl. *Kirchgässner, G.* (2007): S. 53.

⁷³³ Vgl. *Tiedemann, P.* (1991): S. 21.

⁷³⁴ *Tiedemann, P.* (1991): S. 21.

⁷³⁵ *Güth, W./Kliemt, H./Wangenheim, von G.* (2006): S. 38.

die soziale Realität⁷³⁶ gezogen werden können. So meinen Güth et. al. ferner, dass die „bescheidenere entscheidungslogische Perspektive“⁷³⁷ der Spieltheorie ausreiche, um die wechselseitigen Interaktionsprozesse zu analysieren.⁷³⁸ Diese Sicht unterstellt, dass Steuerhinterziehung nicht nur gegen das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Steueraufkommen verstoße, sondern als „Betrug gegenüber dem Steuer ehrlichen“⁷³⁹ zu bewerten ist.

In der Analyse der spieltheoretischen Interaktion wird Folgendes angenommen: Wenn es eine eindeutige Lösung gibt, das heißt, eine einzige rationale Entscheidung existiert, dann wird jeder rationale Spieler sich entsprechend dieser rationalen Verhaltensvorschrift verhalten. Das Lösungskonzept der Spieltheorie, welches als Dominanzkriterium bezeichnet wird, beschreibt das Wesentliche dessen, was als rational zu bestimmen ist: Insofern korrespondiert diese Erkenntnis einer strategischen sozialen Interaktion mit den Annahmen des instrumentell handelnden Homo oeconomicus. Bezüglich der Rationalitätsannahme haben wir eine nutzenmaximierende Anpassung der Individuen auf sich verändernde Umweltbedingungen insofern unterstellt, als „[a]lles intentionale menschliche Verhalten als präferenzgeleitetes, individuelles Anpassungsverhalten zu erklären [ist]“.⁷⁴⁰ Die Intentionalität individuellen Handelns wird überdies übertrieben und die Maximierungshypothese wäre unzweckmäßig, wenn sie in die falsche Richtung ginge.⁷⁴¹

Durchaus aber zeigt die Maximierungshypothese im Ergebnis des sozialen Zusammenspiels der Akteure, dass dabei kollektive unbeabsichtigte Folgen aus absichtlichen Handlungen entstehen, sodass Pies diesbezüglich von einer „Pointe des ökonomischen Ansatzes“⁷⁴² spricht. Dieser Effekt des Auseinanderfallens, der Hiatus von individueller Intentionalität und der Nicht-Intentionalität des sozialen Zusammenspiels, vermag umso deutlicher zu werden, je übertriebener die modellierte individuelle Intentionalität ist.⁷⁴³ Insoweit kann hierin die Rechtfertigung für dieses Vorgehen gesehen werden, solange es der Hauptaufgabe der Sozialwissenschaft im Sinne Poppers gerecht wird, die darin liegt, die „unbeabsichtigten sozialen Rückwirkungen absichtlicher menschlicher Absicht zu analysieren“⁷⁴⁴. Folglich können individuell rationale Handlungen zu

⁷³⁶ Güth, W./Kliemt, H./Wangenheim, von G. (2006): S. 38.

⁷³⁷ Vgl. Güth, W./Kliemt, H./Wangenheim, von G. (2006): S. 38.

⁷³⁸ Vgl. Güth, W./Kliemt, H./Wangenheim, von G. (2006): S. 38.

⁷³⁹ Schmiel, U. (2005): S. 164.

⁷⁴⁰ Kliemt, H. (1984): S. 17.

⁷⁴¹ Vgl. Pies, I. (1999): S. 30.

⁷⁴² Pies, I. (1999): S. 30

⁷⁴³ Vgl. Pies, I. (1999): S. 30.

⁷⁴⁴ Popper, K. (1992): S. 113.

einem sozial unerwünschten Ergebnis führen, welches gemeinhin als das Gefangenendilemma bekannt ist.⁷⁴⁵

Die Beschreibung des Gefangenendilemmas geht auf das 1957 erschienene Werk "Games and Decisions" von Luce/Raiffa zurück.⁷⁴⁶ Neben Luce/Raiffa ist nach Mehlmann⁷⁴⁷ die Dilemmastruktur auf Tucker zurückzuführen.⁷⁴⁸ In der Spieltheorie wird das Gefangenendilemma als strategisches nicht-kooperatives Zweipersonenspiel klassifiziert.⁷⁴⁹ Spiele, bei denen die Spieler ihren Wahlakt unabhängig von dem anderen Spieler in einer Partie ausführen, werden Spiele der Normalform genannt.⁷⁵⁰ In diesem Zusammenhang hat Neisser den Homo oeconomicus als Spieler definiert, der seinen individuellen Nutzen im Interessengegensatz zu seinem Gegenspieler maximiert.⁷⁵¹ Er muss Strategien entwickeln und dabei die (Re-)Aktionen des Gegenspielers in Betracht ziehen. Sein Handeln erweitert sich somit vom instrumentellen zum strategischen Handeln, seine individuelle Rationalität der Nutzenmaximierung findet Ausdruck in einer strategischen Rationalität.⁷⁵²

Der Homo oeconomicus entwickelt sich zum strategisch handelnden Menschen und wird erstmalig sozial.⁷⁵³ Das Konzept des sozialen Handelns geht auf Weber zurück, der dieses Konzept wie folgt definiert: „Soziales Handeln aber soll ein solches Handeln heißen, welches seinem von dem oder den Handelnden gemeinten Sinn nach auf das Verhalten anderer bezogen wird und daran in seinem Ablauf orientiert ist“.⁷⁵⁴ Nash greift den Gedanken strategisch rationaler Verhaltensweisen insofern auf, als er zwei wesentliche Annahmen für ein Gleichgewicht macht:⁷⁵⁵

- Wenn es erstens eine Lösung für ein Spiel gibt, so ist diese Lösung rationalen Spielern bekannt. Der rationale Spieler ist sich nicht nur seiner eigenen, son-

⁷⁴⁵ Vgl. Leschke, M. (1999): S. 106.

⁷⁴⁶ Luce, R. D./Raiffa, H. (1957): S. 95 f.

⁷⁴⁷ Vgl. Mehlmann, A. (1997).

⁷⁴⁸ Vgl. Mehlmann, A. (1997): S. 87.

⁷⁴⁹ Vgl. Berninghaus, S. K./Ehrhart, K.-M./Güth, W. (2010): S. 11-16.

⁷⁵⁰ Vgl. Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): S. 188.

⁷⁵¹ Vgl. Neisser, H. P. (1965): S. 465-491.

⁷⁵² Vgl. Neisser, H. P. (1965): S. 466.

⁷⁵³ Vgl. Biesecker, A. (2003): S. 138.

⁷⁵⁴ Weber, M. (1972): S. 3.

⁷⁵⁵ Nash, J. (1951): S. 286 ff.

dern auch der Rationalität seiner Partner bewusst.⁷⁵⁶ Insofern kann hier von einem gemeinsamen Wissen der Spieler gesprochen werden.⁷⁵⁷

- Wenn es zweitens eine Lösung gibt, so weiß jeder rationale Spieler, dass diese Lösung auch dem anderen Spieler bekannt ist.

Jede Lösung enthält nun für jeden Akteur ein Verhaltensgebot, welches das rationale Handeln bestimmt. Für jede denkbare Lösung eines Spiels muss gelten, dass jeder Spieler eine Strategie festlegen muss, die er rational befolgen kann, wenn er annimmt, dass auch die anderen die jeweils für sie als rational durch die Lösung ausgezeichneten Strategien wählen.⁷⁵⁸ Und dennoch kann eine rationale Entscheidung des Individuums in einem kollektiv unerwünschten Ergebnis münden. Diese unbeabsichtigte Rückwirkung der Steuerhinterziehung verursacht einen individuellen wie kollektiven signifikanten Schaden. Dieser Schaden ist nicht gewollt, sondern, wie Pies sagt, „kontrainformationell“⁷⁵⁹. So lässt sich dieses soziale Dilemma damit erklären, dass individuelles Fehlverhalten durch institutionelle Fehlanreize ausgelöst wird, mit der unbeabsichtigt eintretenden Folge, dass es zu einer wechselseitigen Schlechterstellung kommt. Eine besondere Erklärung sieht Pies darin, dass man sich dieser wechselseitigen Schlechterstellung nicht einmal dann einfach entziehen kann, wenn man gleichwohl die Einschätzung teilt, dass dieses Ergebnis individuellen Vorteilsstrebens als moralisch bedenklich einzustufen ist.

Auf dieses Problem ist bereits bei den methodologischen Grundannahmen des rationalen Akteurs hingewiesen worden. Die Literatur - hier insbesondere Sen - hat die Theorie des rationalen Akteurs auf der normativen Ebene äußerst kritisch gewürdigt. Das intentionale - opportunistische - Verhalten hielt seit Mitte der siebziger Jahre des letzten Jahrhunderts unter dem Begriff des „rationalen Trottel“⁷⁶⁰ in der Literatur Einzug. Der Terminus „rationaler Trottel“ scheint zunächst augenscheinlich widersprüchlich, da das Zugrundelegen logischer Kausalstrukturen als unstreitig vernünftig beurteilt werden kann.

Dennoch - und das zeigt die Analyse des Gefangenendilemmas - weicht das gewünschte intentionale Ergebnis von der gewählten Wahlhandlung ab. Das Verhalten ist individuell rational, aber das hieraus fließende Ergebnis ist nicht erwünscht. Selbst wenn also ethische Erwägungen und Vorstellungen in einem Modell zur Entscheidung der Steuerhinterziehung mit berücksichtigt werden, ist es dennoch denkbar, dass der einzelne Akteur der eigenen Vorstellung zuwiderhandelt. Es sind die befürchteten

⁷⁵⁶ Vgl. Kliemt, H. (2004): S. 74.

⁷⁵⁷ Vgl. Aumann, R. J. (1976): S. 1236 ff.

⁷⁵⁸ Vgl. Kliemt, H. (2004): S. 74.

⁷⁵⁹ Pies, I. (1999): S. 30.

⁷⁶⁰ Vgl. Fn. 690.

Wettbewerbsnachteile und „die Gier nach Defektionsgewinnen“⁷⁶¹, die jeden einzelnen Konkurrenten in dieser Art von rationaler Falle gefangen halten. Diese Sicht entspricht der opportunistischen Denktradition rationalen Verhaltens, die stets die Kausalfolgen von dem Einzelakt abhängig macht.⁷⁶² Diese Situation soll nun auf das vorliegende Explanandum der Steuerhinterziehung übertragen werden.

3.2.2 Steuerhinterziehung im Gefangenendilemma

3.2.2.1 Spieltheoretische Rekonstruktion nach Gottlieb

Eine entscheidungslogische Beschreibung des Problems der Steuerhinterziehung finden wir bei Maital. „Tax evasion falls solidly in the free-rider box. The more people seek free rides and evade taxes, the more those, who do pay have to fork over, and the greater the incentive to evade...“⁷⁶³ Es kann hieraus geschlossen werden, dass jeder Akteur die Rolle eines Trittbrettfahrers einnehmen möchte, und zwar in der begründeten Hoffnung, dass der Steuerbeitrag der anderen Akteure ausreicht, um ein öffentliches Gut zu finanzieren.⁷⁶⁴ So hat keiner einen Anreiz, gegenüber der Strategie des Gegenspielers von seinem Profil abzuweichen, und darin liegt das Dilemma. Die weitere Analyse basiert auf der Analyse von Gottlieb⁷⁶⁵. Gottlieb hat im Rahmen seiner Untersuchung darauf hingewiesen, dass die Analyse von Allingham/Sandmo das Problem übersehen hat, dass das Ausmaß der Steuerhinterziehung von dem Angebot öffentlicher Güter abhängig gemacht werden kann.⁷⁶⁶

Gottliebs Sicht entspricht der Annahme, dass die Bereitstellung öffentlicher Güter durch die Summe aller Steuerleistungen und Strafen finanziert wird. Der Erwartungsnutzen des Zensiten wird somit um den Konsum öffentlicher Güter erweitert. Angenommen, in einem n -Personenspiel haben die Spieler ihr gegebenes Einkommen W_i für $i = (1; \dots; n)$ proportional mit dem Steuertarif t zu versteuern. Der Staat verwendet die Steuergelder, um die Gesellschaft mit öffentlichen Gütern zu versorgen. Diese Darstellung erlaubt somit eine integrative Betrachtungsweise, die den Konsum sowohl privater als auch öffentlicher Güter berücksichtigt. Das Individuum gibt eine Steuererklärung X_i ab, die von dem gegebenen Einkommen W_i abweichen kann. Falls Teile des Einkommens verschwiegen werden, kann der Fiskus den Betrug mit der Wahrscheinlichkeit p aufdecken und den Zensiten mit einer Strafe π belegen. Somit realisiert sich W_i^Y im Falle erfolgreichen Betrugs und W_i^Z , falls der Betrug scheitert:

⁷⁶¹ Magen, S. (2004): S. 4.

⁷⁶² Vgl. Kliemt, H. (1993): S. 289.

⁷⁶³ Maital, S. (1982): S. 257.

⁷⁶⁴ Vgl. Gaertner, W. (1988): S. 119.

⁷⁶⁵ Vgl. Gottlieb, D. (1984): S. 81-89.

⁷⁶⁶ Vgl. Gottlieb, D. (1984): S. 81.

$$(25) \quad W_i^Y = W_i - t \cdot X_i$$

Diese Darstellung weicht insofern von der obigen Darstellung des Grundmodells ab, da bisher das Explanandum auf einen expliziten Hinterziehungsparameter H abstellt. Im Rahmen der spieltheoretischen Analyse wird die Hinterziehungsstrategie implizit herausgestellt. Dies liegt im Wesentlichen daran, dass dieser Ansatz auf die Interdependenz einer zu versteuernden Bemessungsgrundlage abstellt, die nicht nur das Argument eines individuellen Hinterziehungskalküls ist, sondern zugleich das Argument einer staatlicher Produktionsfunktion für öffentliche Güter darstellt.

$$(26) \quad W_i^Z = W_i - t \cdot X_i - t \cdot \pi \cdot (W_i - X_i).$$

Auch die Darstellung des Aufdeckungsfalls weicht geringfügig von der obigen Darstellung bei der Herleitung des Grundmodells ab, da im Rahmen der spieltheoretischen Analyse auf die zu versteuernde Bemessungsgrundlage X_i für jeden steuerpflichtigen Akteur i abgestellt wird, die wiederum Argument eines zu produzierenden und allozierenden Aufkommens staatlicher Güter G ist. Alle Individuen haben eine identische Nutzenfunktion, die additiv bezüglich Einkommen und Konsum ist. Die Darstellung gemäß der Spieltheorie erfüllt ferner die Ansprüche, dass sie steigend, konkav und zweimalig differenzierbar ist. So stellt sich der Erwartungsnutzen eines jeden i -ten Spielers wie folgt dar:

$$(27) \quad E[U_i] = (1 - p) \cdot U[W_i^Y] + p \cdot U[W_i^Z] + V(G).^{767}$$

Das Einkommen des Staates und die damit verfügbaren öffentlichen Güter G werden durch die vereinnahmten Steuern und die Strafen in Form einer Produktionsfunktion repräsentiert, wobei der letzte Term $C(p)$ die Kosten der Aufdeckung von Straftaten in Abhängigkeit von der Wahrscheinlichkeit p zeigt.⁷⁶⁸

$$(28) \quad G = t \cdot \sum_{i=1}^n X_i + p \cdot \pi \cdot t \cdot \sum_i (W_i - X_i) - C(p).$$

Gottlieb möchte durch die Bedingung (28) zum Ausdruck bringen, dass das Hauptargument der Produktionsfunktion öffentlicher Güter der steuerlichen Bemessungs-

⁷⁶⁷ Bei der Modellierung des Erwartungsnutzes bleibt es im Wesentlichen bei der formalen Ausgestaltung analog zum oben diskutierten Grundmodell. Lediglich der Nutzen staatlicher Güter soll durch die abweichende Notation $V(G)$ im Rahmen dieses integrativen Ansatzes eingeführt werden. Vgl. *Gottlieb, D.* (1984): S. 82.

⁷⁶⁸ Für die Entwicklung dieser Aufdeckungskosten unterstellt Gottlieb positive marginale Kosten, sodass $C'(p) > 0$ gilt. Vgl. *Gottlieb, D.* (1984): S. 82.

grundlage eines jeden steuerpflichtigen rationalen Akteurs i entspricht. Wenn zunächst unterstellt werden kann, dass die verfügbaren öffentlichen Güter G exogen gegeben sind und sich nicht als ein interdependentes Ergebnis einstellen, ist $V(G)$ nicht explizites Argument einer Maximierung. Für diesen Fall würde Akteur i die Bemessungsgrundlage X_i wie folgt nutzenmaximal berechnen:

$$(29) \quad E[U_i] = (1-p) \cdot U[W_i^Y] + p \cdot U[W_i^Z]$$

\max_{X_i}

Die Bedingung erster Ordnung für ein Maximum von Bedingung (29) lautet:

$$(30) \quad \frac{\partial E[U_i]}{\partial X_i} = t \cdot (1-p) \cdot U'[W_i^Y] - t \cdot (\pi-1) \cdot p \cdot U'[W_i^Z] = 0.$$

Im Folgenden wird untersucht, unter welchen Bedingungen eine steuerehrliche Position aufgegeben wird:

$$(31) \quad \frac{\partial E[U_i]}{\partial X_i} \Big|_{X_i=W} = t \cdot (1-p) \cdot U'[(1-t) \cdot W_i] - t \cdot (\pi-1) \cdot p \cdot U'[(1-t) \cdot W_i] > 0.$$

$$(31.1) \quad \frac{\partial E[U_i]}{\partial X_i} \Big|_{X_i=W} = (1-p) > (\pi-1) \cdot p \text{ bzw. } 1 > p \cdot \pi.$$

Durchaus kann zugrunde gelegt werden, dass bisher der Akteur vollkommen in der Schattenwirtschaft sein Einkommen bezogen hat.⁷⁶⁹ Nach Yitzhaki wird der steuerpflichtige Homo oeconomicus genau dann eine minimale Steuerehrlichkeit aufweisen, wenn die Strafe hinreichend groß ist, sodass er mit negativen Einkünften im Fall der Aufdeckung zu rechnen hat:⁷⁷⁰

$$(32) \quad \frac{\partial E[U]}{\partial X_i} \Big|_{X_i=0} = t \cdot (1-p) \cdot U'[W_i] - t \cdot (\pi-1) \cdot p \cdot U'[W_i \cdot (1-(t \cdot \pi))] < 0. \quad 771$$

$$(32.1) \quad \frac{\partial E[U]}{\partial X_i} \Big|_{X_i=0} = p + \frac{(1-p) \cdot U'[W_i]}{U'[W_i \cdot (1-(t \cdot \pi))]} < \pi \cdot p; \forall i \in n.$$

So folgt aus Bedingung (31.1) und (32.1) eine innere Bedingung für X_i^* :

⁷⁶⁹ Vgl. *Erad, B./Ho C. C.* (2001): S. 25-50.

⁷⁷⁰ Vgl. *Yitzhaki, S.* (1974): S. 202.

⁷⁷¹ Vgl. *Allingham, M./Sandmo, A.* (1972): S. 326; *Beckmann, K.* (2003): S. 16.

$$(33) \quad p + \frac{(1-p) \cdot U'[W_i]}{U'[W_i \cdot (1-(t \cdot \pi))]} < \pi \cdot p < 1; \forall i \in n. \quad ^{772}$$

Bedingung (31.1) und Bedingung (21.1) sind nahezu äquivalent, und dementsprechend lässt sich die individuelle optimale Bemessungsgrundlage X_i^* nunmehr als kollektives soziales Ergebnis von n -Akteuren auffassen, das gesamtwirtschaftlich als pareto-inferior zu bewerten ist. Der Nachweis einer gesamtwirtschaftlich pareto-inferioren Ausgangssituation impliziert, dass der erwartete Nutzen des i -ten Akteurs steigen müsste, wenn alle Akteure einen zusätzlichen Betrag deklarieren.⁷⁷³ Die Überlegung ist leicht nachvollziehbar: Jeder geringfügig offenbarte Euro mehr an steuerlicher Bemessungsgrundlage wird die Wohlfahrt aller Individuen erhöhen.⁷⁷⁴ Wenn jeder Akteur seinen optimalen Deklarationsumfang i.H.v. X_i^* um einen geringfügigen Betrag h erhöht, dann muss sich dieser Annahme entsprechend die Wohlfahrt für jeden i -ten Akteur erhöhen, da das Nash-Gleichgewicht pareto-inferior ist. So ist $U_i^*[h]$ der Nutzen des i -ten Akteurs, wenn alle Akteure ihr optimales Deklarationsniveau X_i^* um den marginalen Betrag $+h$ erhöht haben:

$$(34) \quad \begin{aligned} U_i^*[h] = & (1-p) \cdot U[W_i - t \cdot (X_i^* + h)] \\ & + p \cdot U[W_i - t \cdot (X_i^* + h) - \pi \cdot t \cdot (W_i - X_i^* - h)] \\ & + V \cdot [t \cdot \sum_{i=1}^n (X_i^* + h) + p \cdot \pi \cdot t \cdot \sum_i (W_i - X_i^* - h) - C(p)]; \forall i \in n. \end{aligned}$$

Eine Bedingung erster Ordnung kann für (34) wie folgt angenommen werden:

$$(35) \quad \frac{\partial U_i^*[h]}{\partial h} = t \cdot \{-(1-p) \cdot U[W_i^Y] + p \cdot (\pi-1) \cdot U[W_i^Z] + n \cdot (1-p \cdot \pi) \cdot V'[G^*]\}; \forall i \in n.$$

Wenn die Bedingung erster Ordnung aus (30) in (35) substituiert wird, gilt:

$$(35.1) \quad \frac{\partial U_i^*[h]}{\partial h} = t \cdot n \cdot (1-p \cdot \pi) \cdot V'[G^*]; \forall i \in n.$$

⁷⁷² Vgl. Gottlieb, D. (1984): S. 83.

⁷⁷³ Vgl. Gottlieb, D. (1984): S. 86.

⁷⁷⁴ Vgl. Gottlieb, D. (1984): S. 86.

Aus der inneren Bedingung (33) folgt, dass die Bedingung (35.1) positiv ist.⁷⁷⁵ Aus der positiven Eigenschaft von Bedingung (35.1) resultiert, dass der gleichgewichtige Deklarationsumfang X^* nicht pareto-optimal ist, da aus dem Zuwachs des Steuermehraufkommens ein Nutzenzuwachs in Form von zusätzlichen öffentlichen Gütern/Leistungen resultiert.⁷⁷⁶ Das bedeutet, dass die Bedingung für eine Pareto-Verbesserung nur in der kollektiven Steuerehrlichkeit liegen kann und dementsprechend eine kollektive Selbstverpflichtung hinreichend konsensual ist.⁷⁷⁷ Allerdings stellt sich hierbei das Problem der Unfähigkeit zur Selbstbindung rationaler Akteure ein. Diese Unfähigkeit zur Selbstbindung zeigt sich dadurch, dass trotz oder gerade wegen (kein Widerspruch!) des gemeinsamen Wissens der inhärente Wunsch besteht, dass sich lediglich die anderen Akteure ehrlicher verhalten sollen, während das eigene Ausmaß an Steuerhinterziehung auf dem ursprünglichen (gleichgewichtigen) Niveau beibehalten werden soll.⁷⁷⁸ Ganz offensichtlich scheint dieser Wunsch angesichts der gleichgerichteten Interessen der Mitspieler ein Desiderat zu bleiben.

Eine spieltheoretische Überführung in ein n-Personenspiel wird dadurch erreicht, indem nunmehr jeder i-te Akteur seinen Erwartungsnutzen unter der Bedingung maximiert, dass seine gewählte Strategie Teil einer konvexen, geschlossenen und kompakten Strategiemenge R_i ist.⁷⁷⁹ Für R_i gelte: $R_i = \{X_i | 0 \leq X_i \leq W_i\}$. Diese Bemessungsgrundlage kann fortgesetzt vollständig verschwiegen (= 0) oder vollständig (= W_i) deklariert werden.⁷⁸⁰ Der erwartete Nutzen ist $E[U_i[X_i]] = (X_1; X_2; \dots; X_n)$. Der Strategieraum R ist das kartesische Produkt aus der Strategiemenge der einzelnen n Spieler: $R_1 \times R_2 \times \dots \times R_n$.⁷⁸¹ Rosen hat bewiesen, dass ein Gleichgewichtspunkt $X^* = (X_1^*; \dots; X_n^*)$ existiert, sodass gilt:

$$(36) \quad E[U_i[X^*]] = \max \{EU_i(X_1^*; \dots; X_n^*) | (X_1^*; \dots; X_n^*) \in R_i\}, \forall i \in n. \quad 782$$

Bei diesem gleichgewichtigen Ergebnis kann somit kein Spieler sein Ergebnis verbessern, indem er einseitig von seiner gleichgewichtigen Strategie X_i^* abweicht. Anders gewendet: Das Spiel erreicht sein Gleichgewicht, wenn jeder Spieler seine optimale

⁷⁷⁵ Vgl. *Gottlieb, D.* (1984): S. 84.

⁷⁷⁶ Vgl. *Gottlieb, D.* (1984): S. 84.

⁷⁷⁷ Vgl. *Gottlieb, D.* (1984): S. 84.

⁷⁷⁸ Vgl. *Gottlieb, D.* (1984): S. 84.

⁷⁷⁹ Vgl. *Rosen, J. B.* (1965): S. 520-534.

⁷⁸⁰ *Gottlieb* bezeichnet diesen Fall als „interdependent case“. Vgl. *Gottlieb, D.* (1984): S. 83.

⁷⁸¹ Vgl. *Gottlieb, D.* (1984): S. 85.

⁷⁸² Der formale Nachweis der strikten Konkavität der Auszahlungsfunktion ist im Appendix bei *Gottlieb* zu entnehmen. Vgl. *Gottlieb, D.* (1984): S. 88-89. *Gottlieb* bezieht sich hierbei auf *Rosen*. Vgl. *Rosen, J. B.* (1965): S. 523-524.

Strategie verfolgt. X_i^* bezeichnet die optimale Strategie für alle n Spieler. Die Bedingung erster Ordnung für ein Maximum der Bedingung (27) lautet:⁷⁸³

$$(37) \quad \frac{\partial E[U_i]}{\partial X_i^*} = -(1-p) \cdot U'_i[W_i^Y] + (1-p \cdot \pi) \cdot U'_i[W_i^Z] + (1-p \cdot \pi) \cdot V'[G^*] = 0; \forall i \in n. \quad 784$$

Eine spieltheoretisch modifizierte innere Lösung von Bedingung (33) verlangt, dass gilt:

$$(38) \quad p + \frac{(1-p) \cdot U'_i[W_i] - (1-p \cdot \pi) \cdot V'(G)}{U'_i[W_i(1-t \cdot \pi)]} < p \cdot \pi < 1; \forall i \in n. \quad 785$$

Für jeden i -ten Akteur ergibt sich somit folgende Reihenfolge für dessen Auszahlungskombination:

Auszahlungskombination 1: $E[U[X_i^*]] + V[G[X_{n-i}^c; X_i^*]]$; $\forall i \in n$.

Auszahlungskombination 1 zeigt, dass der i -te Akteur seine individuelle optimale Deklaration i.H.v. X_i^* abgeben möchte, was dem linken Term der Formel zu entnehmen ist. Insofern hinterzieht der rationale Spieler einen erwartungsmaximalen Teil seines Einkommens und hofft, dass die anderen Spieler ($n-i$) steuerehrlich ($= X^c$) sind, um in den Genuss von öffentlichen Gütern zu gelangen, was der rechte Term der obigen Gleichung ausdrückt. Dieses Strategieprofil kann dementsprechend als Trittbrettfahrerposition definiert werden.

Auszahlungskombination 2: $U[X_i^c] + V[G[X_n^c]]$; $\forall i \in n$.

Die Auszahlungskombination 2 bringt zum Ausdruck, dass sich im Falle kollektiver Steuerehrlichkeit ein pareto-optimales Ergebnis einstellen würde. Der Term X^c repräsentiert die ehrliche - vollständige und rechtzeitige - Deklaration.

⁷⁸³ Die Bedingung erster Ordnung lässt sich lediglich durch den in Bedingung (36) erbrachten Nachweis eines Gleichgewichtspunktes konsistent annehmen. Dies ist deswegen zwingend erforderlich, da im Rahmen des n -Personen-Gefangenendilemmas ein interdependentes Ergebnis nachgewiesen werden soll, das sich im Sinne gleichgerichteter opportunistischer Interessen von n Akteuren einstellt.

⁷⁸⁴ Vgl. Gottlieb, D. (1984): S. 84.

⁷⁸⁵ Vgl. Gottlieb, D. (1984): S. 86.

Auszahlungskombination 3: $E[U(X_i^* + [G[X^*]])]; \forall i \in n.$

Bei der Auszahlungskombination 3 nehmen alle Spieler ihre individuelle Trittbrettfahrer-Haltung ein, die aus der unbegründeten Hoffnung resultiert, dass die jeweils anderen Akteure ihr Einkommen ehrlich deklarieren. Diese Strategie zeigt das pareto-inferiore Gleichgewicht, also ein Nash-Gleichgewicht, bei dem sich niemand unmittelbar einseitig besser stellen kann.

Auszahlungskombination 4: $U[X_i^C] + V[G[X_{n-i}^*; X_i^C]]; \forall i \in n.$

Die Auszahlungskombination 4 zeigt die wohlbegründete Angst vor dem einseitigen Defektionsverlust, der sich immer dann einstellt, wenn sich lediglich Spieler i steuer-ehrlich verhält (X_i^C), wohingegen alle anderen ($n - i$) Spieler ihre individuelle optimale Deklaration i.H.v. X_i^* abgeben.

Akteur i $N-i$ Akteure	Hinterzieht die Steuer	Deklariert vollständig
	Hinterziehen die Steuer	Auszahlungskombination 3
Hinterziehen die Steuer	Deklariert vollständig	Auszahlungskombination 4
	Deklariert vollständig	Auszahlungskombination 1
Deklariert vollständig	Hinterzieht die Steuer	Auszahlungskombination 2
	Deklariert vollständig	Auszahlungskombination 1

Abbildung 5 Zusammenfassung der spieltheoretischen Strategien

Quelle: Eigene Darstellung

Der Nachweis dieses sozialen Dilemmas beweist, dass der rationale Spieler im Rahmen einer spieltheoretischen Betrachtung sich nicht deshalb per se kriminell verhält, weil dies aus dem Konstruktionsschema durch z.B. Vorliegen krimineller Präferenzen folgt. Vielmehr lässt sich die Hinterziehung der Steuer als besonderer Umstand der Problemstellung herleiten, in dessen Rahmen zum einen der Anreiz besteht, in den Genuss der „Früchte“⁷⁸⁶ einer Hinterziehung zu gelangen, und sich zum anderen die begründete Furcht vor einer einseitigen Schlechterstellung durch Ausbeutung der eingenommenen steuerehrlichen Position nicht ignorieren lässt. Hieraus lässt sich folgern, dass kein hinreichender Anreiz zur Normenkonformität besteht, obgleich alle Akteure sich bewusst darüber sind, dass das soziale Ergebnis ihrer Handlungen, das sich stets als Summe der individuellen Entscheidungen einstellt, jeden Akteur schlechter stellen wird. Da jeder Spieler zudem stets die einseitige Schlechterstellung vermeiden wird bzw. der Gier nach Defektionsgewinnen unterliegt, vermag niemand steuerehrlich zu sein. Selbst wenn jeder i -te Akteur diese Situation individuell als verwerflich verurteilt, ändert sich - sofern sich nicht das Bewertungsschema der Akteure ändert⁷⁸⁷ -

⁷⁸⁶ Vgl. Yaniv, G. (1994): S. 109; Yaniv, G. (1990): S. 327.

⁷⁸⁷ Vgl. Ausführung in Kapitel 3.2.2.3.

nichts am sozialen Ergebnis. Der These von Pies, der von einer besonderen (ökonomischen) Situation individueller Intentionalität und der Nicht-Intentionalität des sozialen Zusammenspiels spricht, kann insofern zugestimmt werden.

Der utilitaristische Staat, der ebenfalls über gemeinsames Wissen verfügt, wird versuchen die Wohlfahrt zu maximieren, indem er die Steuererklärungen stärker prüfen lässt.⁷⁸⁸ Dieser Aktionsparameter des utilitaristischen Staates wird das Dilemma kollektiver Hinterziehung verschärfen, da eine Intensivierung des Prüfungsumfangs mit erheblichen Kosten einhergeht, die sich negativ auf die Menge der bereitgestellten öffentlichen Güter auswirken. In gleichem Umfang, in dem die Entdeckungswahrscheinlichkeit auf ein für das Individuum abschreckendes hohes Maß heraufgesetzt wird, werden die wenigen öffentlichen Mittel für die Strafverfolgung verwendet.⁷⁸⁹

3.2.2.2 Aspekte der Dynamisierung des Gefangenendilemmas

Wenn man sich die Grundproblematik im einmal wiederholten Gefangenendilemma vor Augen hält, wird leicht einsehbar, dass der rationale Akteur ein ungeeigneter Kandidat ist, Tugendhaftigkeit zu entfalten: Jeder rationale Akteur handelt nach dem „Interventionsprinzip“⁷⁹⁰ nicht kooperativ, weil jeder Akteur die Konsequenz fürchtet, sich schlechter zu stellen.⁷⁹¹ Eine Person, die sich ausschließlich von ihren gegebenen Interessen leiten lässt, wird weder einen intrinsischen Wert darin sehen, mit der Praktizierung moralischer Tugenden ihren Bestimmungen gemäß zu handeln, noch irgendeine transzendente Stimme vernehmen können, die sie an ihre Tugenden erinnert.⁷⁹² Die Analyse des Basisspiels hat gezeigt, dass, wenn es eine eindeutige Lösung, d.h. eine einzige rationale Entscheidung gibt, der rationale Spieler sich entsprechend dieser rationalen Verhaltensvorschrift verhalten wird. Die Frage stellt sich nun, ob es bei wiederholten Spielen rational wäre, sich an die Verhaltensvorschrift zu halten, die auch im Basisspiel rational ist.

Einen alternativen Ansatz bietet Axelrods Theorie der „Evolution der Kooperation“⁷⁹³. Axelrod hat in einer Computersimulation unterschiedliche Strategieprofile gegeneinander in Gefangenendilemmata antreten lassen. Den Autoren dieser Strategie war die Anzahl der Runden ex ante nicht bekannt. Sie bestimmten nur die Aktionsparame-

⁷⁸⁸ Vgl. *Gottlieb, D.* (1984): S. 87.

⁷⁸⁹ „It seems paradoxical to use up public funds in the attempt to reduce tax evasion while at the same time it is favoured by assigning a positive weight to the individual's gain from fraudulent behaviour.“ *Gottlieb, D.* (1984): S. 88.

⁷⁹⁰ *Kliemt, H.* (1997): S. 162.

⁷⁹¹ Vgl. *Kliemt, H.* (1993): S. 282.

⁷⁹² Vgl. *Baurmann, M.* (1996): S. 2.

⁷⁹³ Vgl. *Axelrod, A.* (1984). Eine kritische Würdigung des evolutionären spieltheoretischen Ansatzes findet sich bei *Arnold, E.* (2005): S. 6.

ter „kooperieren“ bzw. „defektieren“, wobei die Strategien den bisherigen Spielverlauf bei dieser Entscheidung berücksichtigen konnten. Jede Aktion resultiert annahmegemäß in einer Auszahlung⁷⁹⁴. Die Auszahlungen aller Runden wurden aufsummiert. Diejenige Strategie ist als überlegen zu beurteilen, die die höchste Durchschnittspunktzahl hatte.⁷⁹⁵ Die Ausgangssituation im Gefangenendilemma kann jedoch verdeutlichen, dass die Wiederholung einer ähnlichen Interaktion des Typus Gefangenendilemma zur gegenseitigen Abhängigkeit der Akteure führt, die eine Kooperation begünstigen kann. Kliemt/Schauenberg führen hierzu das Sinnbild zweier missgünstiger Personen an, die in einem Ruderboot sitzen und beide am liebsten ohne das eigene Zutun ans Ziel gelangen würden. Bei jedem Ruderschlag besteht der Anreiz, den jeweils anderen für sich arbeiten zu lassen. Niemand will sich ausnutzen lassen, sodass der jeweils andere auf die Untätigkeit des anderen mit Untätigkeit reagiert. Hierdurch kommen beide nicht von der Stelle und drehen sich sinnbildlich im Kreis.⁷⁹⁶

Wenngleich auch nicht die jeweilige Auszahlungsstruktur beeinflusst werden kann, so ist es plausibel anzunehmen, dass die Entscheidung eines Spielers von der vorherigen Strategie der Gegenspieler abhängig gemacht wird. Die Strategie des Gesamtspiels eines Spielers i besteht aus der Folge von Strategien $R_i^{t=0}; R_i^{t=1}; \dots; R_i^{t=n}$ für jede Periode. Die Spieler machen ihre Handlungen von dem bisherigen (beobachtbaren) Verlauf des Spiels abhängig.⁷⁹⁷ Dabei kann angenommen werden, dass alle Spieler zu jedem Zeitpunkt das Wissen über die Spielzüge der vergangenen Perioden besitzen. Es liegt somit ein Spiel mit perfekter Information vor, wobei jedoch den Spielern das Wissen über die Handlungen der Gegenspieler im Entscheidungszeitpunkt unbekannt bleibt.⁷⁹⁸ Die Argumentationslinie des sogenannten Rückwärtsinduktions-Arguments hängt entscheidend von dem gemeinsamen Wissen der Akteure ab. Wenn Spieler i weiß, dass alle anderen Spieler rational sind, und alle Spieler sich über die Rationalität von Spieler i bewusst sind, dann verfügen alle Spieler über das Wissen in einem Zeitpunkt t , sich rational zu verhalten.⁷⁹⁹ Da es eine rationale Verhaltensvorschrift zu einem Zeitpunkt t für alle Akteure gibt und diese Verhaltensvorschrift in der Steuerhinterziehung liegt, so folgt aus der Überlegung sukzessiver Dominanz, dass die einzige Verhaltensvorschrift in der Periode $t-1$ ebenfalls in der Defektion liegt.

⁷⁹⁴ Die Auszahlung ist nicht mit der Steuerzahlung äquivalent. Die spieltheoretische Auszahlung kann in Anlehnung an spieltheoretische Rekonstruktion nach Gottlieb mit einem Nettoeinkommen nach Steuern gleichgesetzt werden. Insofern kommt es auf den Deklarationsumfang des Spielers an, das Spiegelbild seiner Strategie ist. Vgl. Ausführung in Kapitel 3.2.2.1.

⁷⁹⁵ Vgl. Axelrod, A. (1984): S. 1-23.

⁷⁹⁶ Vgl. Kliemt, H./Schauenberg, B. (1982): S. 75.

⁷⁹⁷ Vgl. Berninghaus, S. K./Ehrhart, K.-M./Güth, W. (2010): S. 354-359.

⁷⁹⁸ Vgl. Kliemt, H./Schauenberg, B. (1982): S. 76 ff.

⁷⁹⁹ Vgl. Daltrop, S. (1999): S. 32-33.

Gemäß dem Rückwärtsinduktions-Argument wird die Annahme bestätigt, dass sich das Verhalten rationaler Akteure in jedem Spiel einer endlich oft wiederholten Folge bekannter Länge nicht von ihrem Verhalten in einem isolierten Spiel unterscheidet.⁸⁰⁰

Anders gewendet, wenn mir bekannt ist, dass in einer letzten Periode die rationale Entscheidung meines Gegenspielers in der Hinterziehung liegt, so werden jegliche Kooperationsversprechen, sich zukünftig steuerehrlich zu gerieren, von der letzten Stufe des Spiels rückwärtsgehend an unglaublich. Allerdings muss es annahmegemäß ein letztes Spiel geben und der rationale Spieler muss dieses bestimmen können, ansonsten ist das Rückwärtsinduktions-Argument nicht mehr anwendbar.⁸⁰¹ Sofern also rationale Akteure sich der Endlichkeit ihrer Interaktion bewusst sind, scheint die Chance, sich kooperativ zu verhalten, gering zu sein.

Durchaus kann diese Beurteilung anders ausfallen, wenn den rationalen Akteuren die Dauer ihrer Interaktionen unbekannt ist: Axelrod hatte herausgefunden, dass in Experimentierumgebungen Kooperationsstrategien überlegen sind.⁸⁰² Allerdings darf nicht verkannt werden, dass diese gegenseitige Vernünftigkeit gewisser Voraussetzungen bedarf. So ist es erforderlich, dass erstens die Interaktionen unendlich oft wiederholt⁸⁰³ werden und zweitens die Spieler die Strategie des Gegenspielers beobachten können, um das eigene Verhalten an das Verhalten des anderen Spielers entsprechend anzupassen.

Unter der Maxime „Wie du mir, so ich dir“ sah das von Rapoport vorgetragene strategische Profil bei Axelrods Simulationen solange eine Kooperation vor, wie es ihm sein Gegenspieler gleich tat.⁸⁰⁴ Defektierte sein Gegenspieler in der einen Runde, in der er kooperierte, defektierte Rapoport in der folgenden Runde. Letztendlich beruht diese Art von Kooperation auf einem rationalen Entscheidungskalkül, bei dem die Kooperation den größeren Nutzen stiftet. Es sollte jedoch nicht verkannt werden, dass jenes Verhalten eine Abschwächung des konsequenten Opportunismus darstellt. Der Terminus Opportunismus weist auf die Eigenschaft hin, eine günstige Gelegenheit auszunut-

⁸⁰⁰ Vgl. Kliemt, H. (2004): S. 124 ff.

⁸⁰¹ Vgl. Kliemt, H. (2004): S. 126.

⁸⁰² Vgl. Axelrod, R. (1984): S. 39. Die Literatur hat gezeigt, dass die Variante TIT FOR TWO TATS noch effizienter ist, da der jeweils eine Spieler nicht sofort auf die Defektion mit Defektion antwortet, sondern erst nach einer Folge von beispielsweise Defektionen des Gegenspielers. Die Begründung für die Überlegenheit eines solchen Profils liegt in der mangelnden Kooperationschance bei TIT FOR TAT: Sobald ein Spieler defektiert, tut es ihm sein Gegenspieler gleich und defektiert. Da wiederum sein Gegenspieler defektiert, wird Spieler defektieren. Sofern an der Auszahlungsstruktur des Gefangenendilemmas festgehalten wird, besteht durchaus der Wunsch, aus dieser Rationalitätsfalle auszubrechen und die höheren Pay-offs durch kooperatives Verhalten zu generieren. Allerdings ‚blockieren‘ sich beide Spieler wechselseitig durch ihr Profil. Vgl. Axelrod, R. (1984): S. 39.

⁸⁰³ Die Literatur bezeichnet unendlich wiederholte Spiele als Superspiele. Vgl. Hegselmann, R. (1992): S. 185.

⁸⁰⁴ Vgl. Axelrod, R. (1984): S. 28.

zen, die jeweils zum eigenen Vorteil gereicht. Dass die gewählte Methode u.U. auch Kooperation sein kann, ändert nichts an der Grundeigenschaft des Spielers, da er sich grundsätzlich opportunistisch verhält. Bereits die Psychologie der gewählten Sprache des Terminus „Tit-for-Tat“ weist auf die in ihr zutage getretene Mentalität des Profils hin: Das „talionische“⁸⁰⁵ Gerechtigkeitsempfinden „Auge um Auge - Zahn um Zahn“⁸⁰⁶ signalisiert jedem Gegenspieler neben der Kooperationsbereitschaft auch die Bereitschaft zur Verübung von Vergeltung für widerfahrenes Unrecht. Azzola führt aus, dass das talionische Rechtsprinzip „Auge um Auge, Zahn um Zahn“ mannigfaltig als archaisch und rückständig bewertet wird. Das talionische Prinzip fordert lediglich einen Wertausgleich und Schadenersatz für widerfahrenes Unrecht. So heißt es in der Analyse von Schauenberg: „Die Annahme der Existenz von [Tit-for-Tat]-Spielern ist eine nicht unerhebliche Modifikation im ökonomischen Rationalitätsprinzip. Sie beschränkt nämlich den rationalen Egoismus der Akteure und damit auch die Bereitschaft zu opportunistischem Verhalten.“⁸⁰⁷ Die Kooperation wird aber nicht erhalten, weil es einer inneren Verpflichtung entspricht. Ohne moralische Tugenden ist der Homo oeconomicus somit ein Mann „ohne Eigenschaften, da er nicht nur die Möglichkeit hat, in jeder Situation seinen Nutzen zu maximieren, sondern zu diesem Opportunismus schlechthin verdammt ist.“⁸⁰⁸

Ripperger beurteilt hingegen das Strategieprofil Tit-for-Tat als gegenseitige Kooperation, die durchaus nicht allein aus opportunistischen Erwägungen heraus beendet wird, und als Ausdruck von vertrauenswürdigem Verhalten.⁸⁰⁹ Sie begründet ihre Auffassung damit, dass Kooperation nur dann beendet wird, wenn der Gegenspieler sich unkooperativ verhält.⁸¹⁰ Folgt man dieser Argumentation, so bedarf die Kooperation einer Form von tugendhafter Initiative eines Spielers.⁸¹¹ Diese Tugendhaftigkeit bewirkt eine moralisch transformierte (Neu-)Bewertung der Handlungsalternativen und gebietet die Kooperation. Allerdings verkennt diese Sichtweise, dass sich Opportunismus nicht alleine auf die Frage „Kooperation oder keine Kooperation“ beschränkt, sondern sich stets und immerfort an dem Streben nach größerem Nutzen orientiert, was auch den Erfolg dieser Strategie in Axelrods Untersuchung bestätigt.⁸¹² Zudem bezeichnet

⁸⁰⁵ Azzola, A. (2006): S. 60.

⁸⁰⁶ Azzola, A. (2006): S. 60.

⁸⁰⁷ Schauenberg, B. (1991): S. 349.

⁸⁰⁸ Baurmann, M. (1996): S. 4.

⁸⁰⁹ Vgl. die Ausführungen zu der Entstehung von Vertrauen zwischen Zensit und Fiskus in Kapitel 3.2.3.3.

⁸¹⁰ Vgl. Ripperger, T. (2003): S. 197

⁸¹¹ Vgl. Ripperger, T. (2003): S. 199-205.

⁸¹² Vgl. Axelrod, R. (1984): S. 32.

Axelrod Strategieprofile dieser Art lediglich als „freundliche Regeln“⁸¹³, woraus eine Abkehr vom Opportunismus nicht ersichtlich ist.

Das Strategieprofil besagt zwar, dass das „auslösende Moment“⁸¹⁴ die Defektion des Gegenspielers ist. Entscheidend aber für den Erfolg dieser Strategie ist das weitblickende Walten von Nachsicht gegenüber widerfahrenem Unrecht. Strategieprofile, die glaubhaft kooperatives Verhalten signalisiert haben, jedoch auf einen einmaligen⁸¹⁵ Verstoß des Gegenspielers mit dauerhafter Defektion reagierten, zeigten sich weniger erfolgreich als die Strategieprofile, die sich trotz Defektion des Gegenspielers kooperativ verhielten.⁸¹⁶ Dieser Argumentation folgend führt Ripperger aus, das wechselseitige Kooperation den höheren Nutzen stiftet.⁸¹⁷ Schüßler hat diese spieltheoretische Interaktion zutreffend als „Kooperation unter Egoisten“⁸¹⁸ bezeichnet, was unstreitig den Rückschluss zulässt, dass die Akteure fortgesetzt eine opportunistische Disposition innehaben. Das Strategieprofil Tit-for-Tat lässt sich somit auf vier zentrale Eigenschaften in Form eines Prozessablaufs reduzieren:

- Der Spieler beginnt mit kooperativen Verhalten.
- Die Kooperation wird solange erhalten, wie der Gegenspieler sich ebenfalls kooperativ verhält.
- Sobald der Gegenspieler nicht mehr kooperiert, bestraft der Spieler den Defektierenden mit unkooperativem Verhalten.
- Das Strategieprofil sieht vor, Nachsicht walten zu lassen und in den Zügen nach einer Defektion des Gegenspielers zu kooperieren.⁸¹⁹

Zusammenfassend bedeutet dies, dass im Falle unbekannter Dauer der Interaktion gegenseitige Kooperation und damit steuerehrliches Verhalten erwartungsgemäß den höheren Nutzen stiften wird. Zudem hat sich gezeigt, dass nachsichtige Spielerprofile wie Tit-for-Tat tendenziell erfolgreicher sind als striktere Formen der Vergeltung. Sollte sich jedoch abzeichnen, dass die Interaktion nur einen begrenzten Verlauf nehmen

⁸¹³ Axelrod, R. (1984): S. 32.

⁸¹⁴ Das auslösende Moment wird in der Literatur gemeinhin als „Trigger“ bezeichnet. Vgl. u.a. Sieg, G. (2005): S. 47-51, Zentes, J./Swoboda, B./Morschett, D. (2005): S. 129.

⁸¹⁵ Vgl. Zentes, J./Swoboda, B./Morschett, D. (2005): S. 129. Die aufgezeigten Tatbestände gelten auch für andere Trigger-Strategie-Profile wie das sogenannte „Grim Triggering“. Hierunter wird eine besonders strikte Form der Vergeltung subsumiert, bei der nach einmaliger Defektion niemals mehr eine Kooperation stattfinden wird. Vgl. Besanko, D./Dranove, D./Shanley, M. (2000): S. 298.

⁸¹⁶ Vgl. Axelrod, R. (1984): S. 32.

⁸¹⁷ Vgl. Ripperger, T. (2003): S. 197.

⁸¹⁸ Schüßler, R. (1997).

⁸¹⁹ Vgl. Axelrod, R. (1984): S. 32.

wird, folgt unmittelbar aus dem Rückwärtsinduktions-Argument, dass jegliche Kooperationsversprechen unglaublich werden, da es annahmegemäß ein letztes Spiel gegeben wird, bei dem die Defektion den höheren Nutzen für das Individuum stiften wird. Dessen ist sich auch der Gegenspieler bewusst.

Wird alles Handeln der Menschen allein durch die Konsequenzen ihres Tuns oder Unterlassens bestimmt? Können und wollen wir annehmen, dass der Mensch aus keiner inneren moralischen Verpflichtung heraus steuerehrlich handelt? Ohnehin sei nach Weber „[e]ine nur aus zweckrationalen Motiven innegehaltene Ordnung“⁸²⁰ als labil zu bewerten. Das nächste Kapitel nähert sich dieser Frage mit dem Instrument der spieltheoretischen Analyse aus moralphilosophischer Perspektive nach Hegselmann.

3.2.2.3 Steuerehrliches Verhalten im Gefangenendilemma

3.2.2.3.1 Rekonstruktion der Moral im Gefangenendilemma nach Hegselmann

Im einmal gespielten Gefangenendilemma stellte sich das Problem, dass alleiniges steuerehrliches Verhalten die denkbar schlechteste Auszahlungssituation zutage gebracht hat.⁸²¹ Ein intrinsisches Gewicht, das zu dieser Entscheidung führen könnte, ist nicht durch Nutzenäquivalente explizit formalisiert. Hierdurch fehlt ein entscheidungsrelevantes moralisches Argument. Zwangsläufig führt das Erkennen eines unerwünschten sozialen Dilemmas zu der Frage seiner Überwindung. Die Frage nach der Überwindung darf allerdings nicht zu oberflächlichen Bewertungen verleiten, eine Situation als moralisch gut oder schlecht zu ermessen. Eine derartige Beurteilung ist deshalb unpräzise, weil das zugrunde gelegte Moralverständnis nicht expliziert worden ist.

Um in diesem Abschnitt den Nachweis erbringen zu können, dass es sozial erwünschte Konsequenzen hat, wenn die Akteure in Gefangendilemmata einen moralischen Standpunkt einnehmen, bedarf es zunächst der Lösung notwendiger Rekonstruktionsaufgaben.⁸²² Derartige Rekonstruktionsprobleme entstehen dadurch, dass Gefangendilemmata durch Termini wie u.a. Spiele, Strategie(profile) und Dominanz beschrieben und analysiert wurden. So ist es für Hegselmann nicht unmittelbar ersichtlich, wie der moralische Standpunkt in Gestalt des kategorischen Imperativs bzw. des kantischen Standpunktes der Moral in spieltheoretischen Kontexten verstanden werden kann.⁸²³

⁸²⁰ Weber, M. (1972): S. 16.

⁸²¹ Vgl. Kapitel 3.2.2.1.

⁸²² Vgl. Hegselmann, R. (1988): S. 10. Die von Hegselmann verwendete Methode der Rekonstruktion konstituiert sich in der hier angesprochenen Passage durch die Rekonstruktion des moralphilosophischen Ansatzes des kategorischen Imperativs im Lichte eines spieltheoretischen Strategieprofils.

⁸²³ Vgl. Hegselmann, R. (1988): S. 10.

Das Rekonstruendum, also das, was nachgebildet werden soll, ist der moralische Standpunkt, der die Überwindung des sozialen Dilemmas herbeiführen soll.

Eine Rekonstruktion – wie auch in diesem Fall – beginnt üblicherweise mit der Formulierung der Ausgangssituation. Der kantische kategorische Imperativ ist, wenn man den Ausführungen der Literatur folgt, in verschiedenen Formeln von Kant vorgetragen worden. Eine Variante lautet: „Handle nur nach derjenigen Maxime, durch die du zugleich wollen kannst, dass sie ein allgemeines Gesetz werde“⁸²⁴. Die Literatur aber folgt Kants Behauptung, dass es sich nur um verschiedene Formulierungen desselben Moralgesetzes handle.⁸²⁵ Nach Hegselmann ergeben sich hieraus Rekonstruktionsprobleme für die Begriffe:

- Maxime,
- allgemeines Gesetz und
- des „wollen kannst“.⁸²⁶

Nach Kant sind all jene subjektiven Grundsätze, die „dem Interesse der Vernunft, in Ansehung einer gewissen möglichen Vollkommenheit der Erkenntnis des Objekts, hergenommen sind, Maximen der Vernunft.“⁸²⁷ Grundsätzlich lässt sich Handeln im spieltheoretischen Kontext als Strategie auffassen, was die Vermutung nahe legt, dass solche Strategieprofile im Sinne des kategorischen Imperativs als Maxime rekonstruiert werden können. Es geht allerdings spieltheoretisch gesehen weniger darum, bestimmten zugrunde liegenden subjektiven Maximen zu genügen, als darum, dass die Spielzüge den spieltheoretischen Kriterien wie etwa dem der Dominanz Rechnung tragen.

Eine Allgemeinheit des Gesetzes kann spieltheoretisch als jene Wahl rekonstruiert werden, bei der sämtliche Spieler vor der gleichen Strategiealternative stehen. Prinzipiell lässt sich allerdings eine Gefangendilemma-Struktur immer derart beschreiben, dass jeder Spieler vor der gleichen Strategiealternative kooperativer bzw. defektiver Strategien steht.⁸²⁸ Ein spieltheoretisch rekonstruierter kategorischer Imperativ müsste wie folgt lauten: Wähle immer diejenige Strategie, die auch andere Spieler spielen sol-

⁸²⁴ Hossenfelder, M. (2007): S. 118.

⁸²⁵ In der angesprochen Passage führt Hossenfelder an, dass vier Formulierungen des kantischen Sittengesetzes vorgetragen worden sind. Vgl. Hossenfelder, M. (2007): S. 118.

⁸²⁶ Vgl. grds. Hegselmann, R. (1988): S. 10.

⁸²⁷ Kant, I. (2006): S. 326.

⁸²⁸ Vgl. Hegselmann, R. (1988): S. 10.

len!⁸²⁹ Hierbei entspricht ein abgeleiteter gesellschaftlicher Sollzustand einer „individuellen Willenskonstellation“⁸³⁰.

Ideale Wünschbarkeit, so wie in dem spieltheoretisch rekonstruierten kategorischen Imperativ dargelegt, bedarf einer inhaltlichen Präzisierung, damit die Intentionen des kategorischen Imperativs effektiven Eingang in die Strategiewahl des Spielers finden. Baumanns sagt, dass der kantische Imperativ als eine Form des Sollens aufgefasst werden kann, bei der Grundsätze der praktischen Vernunft für ein „endliches, sinnlich affiziertes Vernunftswesen“⁸³¹ manifestiert werden. Grundsätzlich lässt diese Ausführung den Rückschluss zu, dass man den kantischen Imperativ - spieltheoretisch gewendet - als eine gesellschaftlich-individuelle Entscheidungsregel auffassen kann: Ein spieltheoretisch rekonstruierter kategorischer Imperativ könnte somit lauten: Koopere immer!⁸³² Ein derartiger Selbstzwang zur praktischen Vernunft bedeutet, dass ein installiertes Sollen jegliches anderes Wollen⁸³³ durch ein höheres Wollen nötigt, das Sollen zu wollen.⁸³⁴

Allerdings lässt sich nachweisen, dass sowohl unter Zugrundelegung eines konsequentialistischen sowie eines deontologischen Ethikansatzes die Hinterziehung der Steuer unterbleiben kann. Dennoch liegen dieser Entscheidung zwei völlig unterschiedliche innere Kalküle zugrunde:⁸³⁵

- Der konsequentialistische Homo oeconomicus hinterzieht deswegen die Steuer nicht, weil er fürchtet, dass im Fall der Aufdeckung des Betrugs die Konsequenzen hieraus die möglichen Vorteile aus der Hinterziehung aufzehren können.
- Der deontologische Homo oeconomicus hinterzieht deshalb die Steuer nicht, weil er grundsätzlich steuerehrlich ist und die Abführung der Steuer für richtig

⁸²⁹ In Anlehnung an *Hegselmann, R.* (1988): S. 12.

⁸³⁰ *Baumanns, P.* (2000): S. 40.

⁸³¹ *Baumanns, P.* (2000): S. 40.

⁸³² So auch *Hegselmann, R.* (1988): S. 13. *Hegselmann* führt aus, dass der spieltheoretisch rekonstruierte kategorische Imperativ durch verallgemeinerte kooperative Strategien repräsentiert werden kann.

⁸³³ Hierunter sollen Neigungen verstanden werden, die möglicherweise nur affiziert sind.

⁸³⁴ Ein derartiger moralischer Selbstzwang lässt sich schwer operationalisieren. *Axelrod* sieht sogar, dass ein Spiel der Maßstab für ethisches Handeln ist, und geht davon aus, dass die meisten Menschen ein schlechtes Gefühl haben, wenn sie betrügen. Allerdings reicht den meisten Menschen als Orientierung für ethisches Verhalten, dieses schlechte Gefühl zu vermeiden. Vgl. *Axelrod, A.* (2002): S. 163. „Außerdem ist ein Sieg durch Betrug [...] ein verdorbener Sieg.“ *Axelrod, A.* (2002): S. 163.

⁸³⁵ Vgl. hierzu *Binmore, K.* (1994): S. 109 f.

hält. Dass die Finanzbehörden nicht jeden Betrugsfall aufdecken können, ändert nichts an seiner Entscheidung.

Insofern lässt sich nachvollziehen, warum der Konsequentialismus lediglich eine allgemeine Form darstellt und in keiner Weise bedeutet, dass in Abwägung des Gesamtergebnisses auch solche deontologischen (vermeintlich widersprüchlichen) Ergebnisse zutage kommen können, die in keiner Weise dem Konsequentialismus „wesensfremd“⁸³⁶ sind.⁸³⁷

Insofern lässt die Literatur die Möglichkeit zu, dass sich konsequentialistische Rationalität⁸³⁸ durch kantische deontologische und damit vermeintlich „antiksequentialistische“⁸³⁹ Aspekte begründen lässt.⁸⁴⁰ Diese Betrachtungsweise ist keine Ad-hoc-Annahme⁸⁴¹, sondern gründet sich auf der „konsequentialistischen Forderung, daß ein Mensch Verantwortung für alle Konsequenzen seiner Entscheidung übernehmen muß.“⁸⁴²

3.2.2.3.2 Moralische Transformation der Spielstruktur

Aus Selbsterfahrung kann leicht nachvollzogen werden, dass oft Situationen im Leben entstehen, bei denen man den Nutzen zwischen solchen Entscheidungsalternativen abzuwägen hat, die einerseits unter dem Gesichtspunkt moralischer Aspekte wie Pflicht- und Rechtsbewusstsein und andererseits unter dem Gesichtspunkt der eigenen Neigung zu würdigen sind. Exemplarisch kann die alltägliche Heimfahrt nach getaner Arbeit angeführt werden, bei der die Wahrung der Straßenverkehrsordnung sicherlich dem Wunsch baldiger Heimkehr im Wege stehen kann.

Rechtskonformität bedarf allerdings nicht einer inneren Zustimmung. Rechtskonformität ist mit einem bestimmten Verhalten gegeben oder nicht und setzt keine persönliche Bewertung voraus. Diese Auffassung lässt sich mit der kantischen Definition des Rechtsbegriffs in Einklang bringen. Ein Merkmal der kantischen Definition bezeichnet die Literatur als die sogenannte „Externalitätsbedingung“⁸⁴³. Dieses Merkmal reduziert nach Willaschek die Frage der Rechtskonformität ausschließlich auf „[...] äußere

⁸³⁶ Pauer-Struder, H. (1996c): S. 187.

⁸³⁷ Vgl. Pauer-Struder, H. (1996c): S. 185-197. Vgl. insbesondere S. 196-197.

⁸³⁸ Vgl. Ausführungen in Kapitel 2.2.5.2.3.

⁸³⁹ Pauer-Struder, H. (1996c): S. 196.

⁸⁴⁰ Vgl. Pauer-Struder, H. (1996c): S. 196-197.

⁸⁴¹ Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 3.3.1.

⁸⁴² Pauer-Struder, H. (1996c): S. 197.

⁸⁴³ Willaschek, M. (2005): S. 191. [Kursiv hervorgehoben im Original]

Handlungen unter Absehung von der jeweiligen Motivation [...]“⁸⁴⁴. Allerdings kann es für das Rechtssystem dennoch nur zuträglich sein, dass ein signifikanter Anteil der Bevölkerung dieses innerlich bejahen wird.⁸⁴⁵

Eine derartige Situation kann formal wie folgt beschrieben werden: Sei U_i^m eine Nutzenfunktion des Spielers i , die ein Spielresultat und damit die Entscheidung zur Hinterziehung der Steuern unter dem Gesichtspunkt moralischer Aspekte transformiert. Eine moralische Transformation der Strategien führt somit zu einer Veränderung der Pay-offs. Kooperative Strategien stiften somit einen hohen Wert, der durch H_i ausgedrückt wird. Defektiert hingegen der Spieler, würde er im Lichte des moralischen Standpunkts dieser Strategie einen niedrigeren Wert zuordnen, der in der nachstehenden Tabelle als N_i gekennzeichnet ist. Es gilt somit $H_i > N_i$. Von einem moralischen Standpunkt aus betrachtet würde die Hinterziehung der Steuer unabhängig von der Wahlhandlung des Gegenspielers einen niedrigen Wert erhalten.

Akteur 2 \ Akteur 1	deklariert vollständig	hinterzieht die Steuer
deklariert vollständig	N_1 N_2	H_1 N_2
hinterzieht die Steuer	N_1 H_2	H_1 H_2

Abbildung 6 Zusammenfassung Pay-off moralischer Strategien in Normalform
Quelle: In Anlehnung an Hegselmann, R. (1988): S. 14.

Diametral zu der kantischen - moralischen - Transformation der Entscheidungssituation durch die Nutzenfunktion U_i^m steht die Nutzenfunktion U_i^n . Die Nutzenfunktion U_i^n repräsentiert den transformierten Nutzen eines Spielresultats, der dem Umstand der „natürlichen Neigung“⁸⁴⁶ Rechnung trägt. Diese natürliche Neigung kann sinnbildlich mit dem eingangs erwähnten Wunsch einer baldigen Heimkehr verglichen werden, wobei die Verletzung der Straßenverkehrsordnung billigend in Kauf genommen wird. Diese Neigung soll somit die Position eines opportunistischen Trittbrettfahrers repräsentieren, für den eine Geschwindigkeitsbegrenzung lediglich eine Restriktion darstellt. Auch in Hinblick auf das vorliegende Problem der Steuerhinterziehung sollen unter den natürlichen Neigungen des rationalen Akteurs diejenigen Pay-offs verstan-

⁸⁴⁴ Willaschek, M. (2005): S. 191.

⁸⁴⁵ Dies folgt aus den empirischen Untersuchungen im Lichte direkter Demokratien von Frey, B. S./Feld, L. P. (2002b): S. 24-26, Frey, B. S./Feld, L. P. (2002c): S. 97, Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 81-84., Kirchgässner, G. (2007): S. 53-59.

⁸⁴⁶ Hegselmann, R. (1988): S. 16.

den werden, die strukturell das bereits oben hergeleitete Gefangenendilemma begründen.⁸⁴⁷ Strategie T_i beschreibt die Hinterziehung der Steuer durch Spieler i ($i \in 1,2$), während sich dessen Gegenspieler ehrlich verhält und somit ausgebeutet wird (= Strategie S_i).

Da der Gegenspieler in diesem Fall seine Ausbeutung verhindern möchte, werden nunmehr beide Spieler hinterziehen (= Strategie P_i). Die hier beschriebene Situation entspricht der bereits oben diskutierten Angst der rationalen Akteure vor Defektionsverlusten. Das Ziel der moralischen Transformation ist, dass beide Spieler sich nunmehr steuerehrlich verhalten (= Strategie R_i). Somit gilt $T_i > R_i > P_i > S_i$.

Akteur 2 \ Akteur 1	deklariert vollständig	hinterzieht die Steuer
	R_1	T_1
deklariert vollständig	R_2	S_2
hinterzieht die Steuer	S_1	P_1
	T_2	P_2

Abbildung 7 Pay-offs natürliche Neigungen

Quelle: In Anlehnung an Hegselmann, R. (1988): S. 17.

Die weitere Analyse geht davon aus, dass sich sowohl die moralische als auch die natürliche Neigung in einem Spannungsverhältnis befinden. Dieses Spannungsverhältnis beschreibt Hegselmann als einen Abwägungsprozess. Dieser Abwägungsprozess soll durch einen sogenannten Moralitätskoeffizienten μ_i dargestellt werden, für den gelten möge: $0 \leq \mu_i \leq 1$. Durch jede Wahlhandlung A wird für Spieler i eine Auszahlung generiert, der wie folgt formalisiert werden kann:

$$(39) \quad U_i(A) = \mu_i \cdot U_i^m(A) + (1 - \mu_i) \cdot U_i^n(A) \quad ^{848}$$

Die „moralische Nutzenfunktion“⁸⁴⁹ ordnet jeder Strategiekombination einen spezifischen Wert zu. Es kann gezeigt werden, dass die Berücksichtigung des Moralitätskoeffizienten μ_i bzw. $1 - \mu_i$ den transformierten Nutzen der natürlichen Neigung bzw. der moralisch gebotenen Handlung relativieren kann. Steht der rationale Akteur auf dem Standpunkt moralischen Handelns im Sinne des kantischen Imperativs, so würde die „Maßzahl“⁸⁵⁰ moralischen Handelns den Wert von 1 annehmen. Allerdings sollte nicht

⁸⁴⁷ Vgl. Ausführungen in Kapitel 3.2.2.1.

⁸⁴⁸ Vgl. Hegselmann, R. (1988): S. 14.

⁸⁴⁹ Hegselmann, R. (1988): S. 13.

⁸⁵⁰ Hegselmann, R. (1988): S. 14.

verkannt werden, dass das Ergebnis der Kooperation möglicherweise den Intentionen Kant widersprechen könnte: Sofern man sich die Ursprungssituation des Gefangenendilemmas vor Augen hält⁸⁵¹, würde diese Form von Kooperation nach Hegselmann zu einer „Gangstermoral“⁸⁵² verkommen. Jeder Häftling würde aus dieser Gangstermoral heraus die Tat leugnen und würde dementsprechend lediglich eine geringe Haftstrafe wegen mangelnder Kooperationsbereitschaft mit den Ermittlungsbehörden erhalten. Sind sich beide Gangster dieser Loyalität des anderen bewusst, kann das Gefangenendilemma überwunden werden. Diese Art von Kooperation ist in organisierten kriminellen Strukturen empirisch belegbar. Der Terminus „Omertà“⁸⁵³ bezeichnet die sogenannte „Mauer des Schweigens“⁸⁵⁴ inhaftierter Mafiosi. Die kriminelle Struktur der Mafia sowie die glaubwürdige Einschüchterung durch sie bewirken diese unbedingte Loyalität und Verschwiegenheit ihrer Mitglieder im Falle einer Inhaftierung.⁸⁵⁵

An dieser Stelle könnte der so rekonstruierten Moralität Inadäquatheit vorgeworfen werden, da diese Art von Gangstermoral vermutlich die Intentionen Kants konterkarriere. Hegselmann führt die Vermutung einer inadäquat rekonstruierten Moralität auf zwei wesentliche Aspekte zurück: Zum einen kann das Rekonstruendum – d. h. der Standpunkt der Moralität als solcher – inadäquat rekonstruiert worden sein, sodass sich im Falle einer adäquaten Rekonstruktion der Moral diese Art von Gangstermoral niemals hätte einstellen können.

Zum anderen könnte der Standpunkt der Moralität adäquat rekonstruiert worden sein. In diesem Falle hätte man allerdings bei dem Rekonstruendum selbst eine derartige „Gangstermoral“⁸⁵⁶ nicht vermutet und die Rekonstruktion des Rekonstruendums bringt gerade erst diese Inadäquatheitsvermutung zutage.⁸⁵⁷ So führt diese Inadäquatheitsvermutung zu der Frage nach der Beurteilung des eingenommenen Standpunkts der Moral. Allerdings wendet Hartmann kritisch ein, dass Normen grundsätzlich Menschenwerk sind. Hieraus folgt, dass dementsprechend der „menschliche Gedanke [die] Macht [hat] sie zu erheben und zu stürzen“⁸⁵⁸. Aus diesem ethischen Relativismus folgt zudem die praktische Frage: Woran kann man sich orientieren, wenn

⁸⁵¹ Unter der Ursprungssituation ist die. nicht moralisch transformierte Grundstruktur des Gefangenendilemmas zu verstehen. Vgl. nochmals Ausführungen in den Kapiteln 3.2.2.1 sowie 3.2.2.2.

⁸⁵² Hegselmann, R. (1988): S. 15.

⁸⁵³ Siegel, D./Nelen, H./Nelen, J. M. (2008): S. 8.

⁸⁵⁴ Siegel, D./Nelen, H./Nelen, J. M. (2008): S. 8.

⁸⁵⁵ Vgl. Siegel, D./Nelen, H./Nelen, J. M. (2008): S. 8.

⁸⁵⁶ Gemäß der Gleichwertigkeitsthese des ethischen Relativismus folgert Hegselmann, dass: „[...] die Funktionen dessen, was man die Moral zu nennen bereit wäre, und die Funktionen etwa einer Gangstermoral jedenfalls über weite Strecken identisch sind.“ Hegselmann, R. (1988): S. 15.

⁸⁵⁷ Vgl. Hegselmann, R. (1988): S. 15.

⁸⁵⁸ Hartmann, N. (1926): S. 20.

man moralisch handeln möchte? Der ethische Relativismus erachtet die Verbindlichkeiten unterschiedlicher moralischer Vorstellungen als gleichermaßen gültig an.⁸⁵⁹ Wenngleich auch Hegselmann verschiedene Standpunkte der Moral in ihrer Funktion egalisiert, führt er an, dass solche Kooperationen mit den Intentionen Kants in Einklang gebracht werden können, sofern diese keine negativen externen Effekte produzieren. Diese Restriktion möchte vermeiden, dass am Spiel Nichtbeteiligte durch die Kooperation negativ beeinträchtigt werden.⁸⁶⁰ Der Argumentation Hegselmanns kann kritisch entgegengebracht werden, dass allerdings aus der Egalität von moralischen Normen eine Beliebigkeit der Verbindlichkeit moralischer Standpunkte folgt. Wenn annahmegemäß jede moralische Norm genauso gut ist wie jede andere, dann kann der Relativist auf jene Norm verweisen, die ihm situativ Vorzüge bietet. Wenn der Relativist jedoch erkennt, dass die konsequente Normenbefolgung nicht nur Vorzüge, sondern auch Verpflichtungen mit sich bringt, kann er seinen Standpunkt beliebig wechseln.⁸⁶¹

Konzentriert man sich wieder auf das vorliegende Dilemma, so kann der moralische Standpunkt dazu führen, dass das soziale Dilemma überwunden werden kann. Allerdings soll die folgende Analyse zeigen, dass ein Moralkoeffizient μ_i nicht zwingend in Höhe von 1 vorliegen muss. Vielmehr kann nachgewiesen werden, dass ein Schwellenwert des Moralitätskoeffizienten μ_i als Mindestmoralität ausreicht, die Kooperation zu gewährleisten.⁸⁶² Diese Mindestmoralität soll im Rahmen eines effektiven Spiels formal hergeleitet werden. Das effektive Spiel kann als Zusammenführung von natürlichen Neigungen einerseits und des moralischen Standpunkts andererseits verstanden werden. Hierbei werden die Pay-offs des effektiven Spiels durch das Subskript * jeweils formal in der unten abgebildeten Tabelle ausgedrückt.

Akteur 2 \ Akteur 1	deklariert vollständig	hinterzieht die Steuer
deklariert vollständig	$R_1^* = (1-\mu_1) \cdot R_1 + \mu_1 \cdot H_1$ $R_2^* = (1-\mu_2) \cdot R_2 + \mu_2 \cdot H_2$	$T_1^* = (1-\mu_1) \cdot T_1 + \mu_1 \cdot N_1$ $S_2^* = (1-\mu_2) \cdot S_2 + \mu_2 \cdot H_2$
hinterzieht die Steuer	$S_1^* = (1-\mu_1) \cdot S_1 + \mu_1 \cdot H_1$ $T_2^* = (1-\mu_2) \cdot T_2 + \mu_2 \cdot N_2$	$P_1^* = (1-\mu_1) \cdot P_1 + \mu_1 \cdot N_1$ $P_2^* = (1-\mu_2) \cdot P_2 + \mu_2 \cdot N_2$

Abbildung 8 Zusammenfassung effektiver Strategien
Quelle: In Anlehnung an Hegselmann, R. (1988): S. 16.

⁸⁵⁹ Höffe, O. (2007): S. 29.

⁸⁶⁰ Vgl. Hegselmann, R. (1988): S. 15.

⁸⁶¹ Vgl. Salehi, D. (1999): S. 95.

⁸⁶² Vgl. Hegselmann, R. (1988): S. 18.

Aus dem effektiven Dilemma ergeben sich für beide Akteure folgende Bedingungen:⁸⁶³

- Bedingung 1: $T_i^* > R_i^* = (1-\mu_i) \cdot T_i + \mu_i \cdot N_i > (1-\mu_i) \cdot R_i + \mu_i \cdot H_i$.
- Bedingung 2: $R_i^* > P_i^* = (1-\mu_i) \cdot R_i + \mu_i \cdot H_i > (1-\mu_i) \cdot P_i + \mu_i \cdot N_i$.
- Bedingung 3: $P_i^* > S_i^* = (1-\mu_i) \cdot P_i + \mu_i \cdot N_i > (1-\mu_i) \cdot S_i + \mu_i \cdot H_i$.

Da $R_i^* > P_i^*$ ⁸⁶⁴ und $H_i > N_i$ gilt, ist Bedingung 2 immer erfüllt.⁸⁶⁵ Aus der obigen Relation $R_i > P_i > S_i$ folgt, dass: $R_i > S_i$ gilt (Transitivität!). Die Gültigkeit lässt sich durch Auflösung der Ungleichung $R_i > S_i$ wie folgt nachvollziehen:

$$(40) \quad (1-\mu_i) \cdot R_i + \mu_i \cdot H_i > (1-\mu_i) \cdot S_i + \mu_i \cdot H_i$$

$$(40.1) \quad (1-\mu_i) \cdot R_i > (1-\mu_i) \cdot S_i$$

$$(40.2) \quad R_i > S_i.$$

Um zu zeigen, dass es einer gewissen Mindestmoralität von μ_i bedarf, um das Gefangenendilemma zu überwinden, ist eine formale Herleitung eines Schwellenwertes erforderlich. Der formale Nachweis lässt sich über die Auflösung der Bedingung 1 nach μ erbringen, wobei hierbei statt der Ungleichheit eine Äquivalenz angenommen wird und damit $T_i^* = R_i^*$ gilt:⁸⁶⁶

$$(41) \quad (1-\mu_i) \cdot T_i + \mu_i \cdot N_i = (1-\mu_i) \cdot R_i + \mu_i \cdot H_i.$$

Der Term kann vereinfacht und umgestellt werden zu:⁸⁶⁷

$$(41.1) \quad (T_i - R_i) / (T_i - R_i + H_i - N_i) = \mu_i. \quad ^{868}$$

Mit der Substitution von $(T_i - R_i) / (T_i - R_i + H_i - N_i) = \omega_i$ ergibt sich:

⁸⁶³ Vgl. Hegselmann, R. (1988): S. 19.

⁸⁶⁴ Vgl. Bedingung 2.

⁸⁶⁵ Vgl. Hegselmann, R. (1988): S. 19.

⁸⁶⁶ Die formale Äquivalenz von T_i^* und R_i^* hat zur Konsequenz, dass der Vorteil aus einer einseitigen Steuerunehrlichkeit gegenüber der gemeinsamen steuerehrlichen Position genommen wird. Die formale Herleitung repräsentiert im Ergebnis den Umfang einer Mindestmoralität um den Vorteil aus der einseitigen Hinterziehung zu kompensieren.

⁸⁶⁷ $= T_i - \mu_i \cdot T_i - R_i - \mu_i \cdot R_i = \mu_i \cdot H_i - \mu_i \cdot N_i$
 $= T_i - R_i = \mu_i \cdot (T_i - R_i + H_i - N_i).$

⁸⁶⁸ Ergebnis analog der Beweisführung von Hegselmann. Vgl. Hegselmann, R. (1988): S. 21.

$$(41.2) \quad \omega_i = \mu_i.$$

ω_i stellt somit einen von kritischen Wert von μ_i dar. Der Parameter ω_i kann als Schwellenwert von μ_i interpretiert werden. Solange der Moralitätskoeffizient μ diesen strukturellen Fehlanreiz ω_i unterschreitet und damit $\mu_i < \omega_i$ gilt, bleibt das Dilemma erhalten. Lediglich wenn der Moralitätskoeffizient μ den Schwellenwert ω_i übersteigt, kann der strukturelle Fehlanreiz zur immerwährenden Defektion überwunden werden und kooperatives – steuerehrliches – Verhalten wäre die dominante Strategie. Die Mindestvoraussetzung für kooperativ-dominantes Verhalten lässt sich lediglich durch die Äquivalenz der Bedingung 3 erreichen, sodass $P_i^* = S_i^*$ gelten würde.

$$(42) \quad (1-\mu_i) \cdot P_i + \mu_i \cdot N_i = (1-\mu_i) \cdot S_i + \mu_i \cdot H_i$$

Die Bedingung (42) möchte inhaltlich die Überwindung der systematischen Angst vor Defektionsverlusten rationaler Steuerpflichtiger zum Ausdruck bringen. Die Bedingung (42) soll somit nach μ_i umgestellt und vereinfacht werden zu:⁸⁶⁹

$$(42.1) \quad (P_i - S_i) / (P_i - S_i + H_i - N_i) = \mu_i.$$

Mit der Substitution von $(P_i - S_i) / (P_i - S_i + H_i - N_i) = \omega_i^*$ ergibt sich:

$$(42.2) \quad \omega_i^* = \mu_i.$$

ω_i^* stellt somit einen weiteren kritischen Wert des Moralitätskoeffizienten μ_i dar. Hegselmann folgert aus der Herleitung der beiden Schwellenwerte ω_i^* und ω_i , dass kooperative Verhaltensweisen immer dann in einem effektiven Spiel dominant sind, wenn der innewohnende Moralkoeffizient den folgenden Bedingungen:⁸⁷⁰

$$(43) \quad \mu_i = \max. \{ (\omega_i^*; \omega_i) \mid \omega_i^* = \omega_i \} \text{ sowie}$$

$$(44) \quad \mu_i \geq \{ (\omega_i^*; \omega_i) \mid \omega_i^* = \omega_i \}.$$

entspricht.

Die Bedingungen (43) und (44) zeigen, dass der Moralitätskoeffizient mindestens der Höhe nach dem größerem der beiden Werte ω_i^* , ω_i entspricht. Sofern die beiden

⁸⁶⁹ $= (1-\mu_i) \cdot P_i - (1-\mu_i) \cdot S_i = \mu_i \cdot H_i - \mu_i \cdot N_i$
 $= P_i - \mu_i \cdot P_i - S_i + \mu_i \cdot S_i = \mu_i \cdot H_i - \mu_i \cdot N_i$
 $= P_i - S_i = \mu_i \cdot P_i - \mu_i \cdot S_i + \mu_i \cdot H_i - \mu_i \cdot N_i$
 $= P_i - S_i = \mu_i \cdot (P_i - S_i + H_i - N_i).$

⁸⁷⁰ Vgl. Hegselmann, R. (1988): S. 18.

Schwellenwerte äquivalent sind, muss μ dementsprechend größer als beide Werte ϖ_1^* , ϖ_i sein.

3.2.3 Rekonstruktion von strategischem Verhalten

3.2.3.1 Problemstellung

Bei der Herleitung des Grundmodells der rationalen Steuerhinterziehung ist bereits auf den Umstand hingewiesen worden, dass der steuerpflichtige Akteur seine Wahrscheinlichkeitseinschätzung zur Aufdeckung seiner kriminellen Handlung revidieren kann, indem er lernt.⁸⁷¹

Die spieltheoretische Analyse erfasst diese strategische Unsicherheit in dem Verhältnis zwischen Finanzbehörde und Steuerhinterzieher insoweit, als dass beide Parteien wechselseitig eine Einschätzung zur strategischen Ausrichtung vornehmen und daraufhin ihre Reaktionsparameter endogen ausrichten. Dieses Prinzip besagt, dass die Beobachtungen über das Prüfverhalten Rückschlüsse auf die Eigenschaften des Gegenspielers ermöglichen.⁸⁷² Die so endogen hergeleiteten Reaktionswahrscheinlichkeiten bilden die Grundlage für strategische (gemischte) Gleichgewichte. Diese Möglichkeit soll im Rahmen des Monitoring-Spiels kritisch diskutiert werden. Monitoring setzt voraus, dass nicht nur der Steuerhinterzieher seine Mitspieler⁸⁷³ beobachten kann, sondern dass die Finanzbehörde die mehr oder weniger eindeutigen Verhaltenssignale der Steuerpflichtigen adäquat in eine Handlungsentscheidung konsistent transformieren kann. Konsistent bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Wahrscheinlichkeitseinschätzung über das Verhalten des Mitspielers in Einklang mit dessen optimaler Strategie stehen muss.⁸⁷⁴

Die spieltheoretische Sicht der Steuerhinterziehung hat gezeigt, dass eine interindividuelle Kooperation für alle Beteiligten von Nutzen ist. Allerdings haben Güth/Kliemt gezeigt, dass menschliche Kooperation grundsätzlich Vertrauen erfordert.⁸⁷⁵ Vertrauen bedarf der Erbringung einer riskanten Vorleistung. Der besondere spieltheoretische Charakter dieser bilateralen Beziehung von Steuerpflichtigen und Finanzbehörde liegt in der pessimistischen Prognose, dass der opportunistisch-rationale Steuerpflichtige dieses entgegengebrachte Vertrauen missbrauchen könnte. Eine spieltheoretische Analyse dieser Vertrauensinteraktion kann somit strategische Bedingungen aufzeigen, die Vertrauen aus rationalen Erwägungen heraus rechtfertigen könnten oder nicht.

⁸⁷¹ Vgl. Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 50.

⁸⁷² Vgl. Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 50.

⁸⁷³ Darunter sind sowohl andere rationale Steuerpflichtige als auch die Finanzbehörde in einem spieltheoretischen Kontext zu verstehen.

⁸⁷⁴ Vgl. Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 51.

⁸⁷⁵ Vgl. Güth, W./Kliemt, H. (1993): S. 253-254.

3.2.3.2 Monitoring

3.2.3.2.1 Vorgehensweise

Das vorliegende Kapitel untersucht die simultane Interaktion zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigen im Rahmen eines sogenannten Monitoring-Spiels. Dieses Spiel nimmt an, dass sowohl der Steuerhinterzieher als auch die Finanzbehörde rationale Entscheider sind. Hierbei kann sich der rationale Steuerpflichtige dafür entscheiden, ob er hinterziehen möchte oder nicht. Die Finanzbehörde kann diese Entscheidung allerdings nicht beobachten. Ebenso wenig kann der rationale Akteur beobachten, ob die Finanzbehörde den Sachverhalt prüft oder nicht. Die rationale Strategie wäre im Falle einer geringen exogen gegebenen Ermittlungswahrscheinlichkeit und Strafe die Hinterziehung. Antizipiert die Finanzbehörde dieses Verhalten, wäre jede Ermittlungsaktivität erfolgreich. Allerdings ist jede Ermittlungsaktivität durch die Finanzbehörde mit Kosten verbunden. Für den Fall, dass alle Steuerpflichtigen ehrlich deklarieren, würden die Ermittlungsaktivitäten kostenträchtig ins Leere gehen. Die beste Antwort der Finanzbehörde auf dieses Verhalten wäre das Einstellen der Ermittlungstätigkeit. Antizipiert der Steuerpflichtige diese Antwort der Finanzbehörde, könnte er wiederum in die Steuerhinterziehung einsteigen. Im Ergebnis steht somit ein fehlerfreies Monitoring-Spiel, das ein Gleichgewicht mit gemischten Strategien erreichen wird.⁸⁷⁶ Fehlerfrei meint in diesem Zusammenhang, dass die Finanzbehörde das Verhalten eindeutig identifizieren kann. Kann die Finanzbehörde das Verhaltenssignal nicht eindeutig identifizieren, liegt ein imperfektes Monitoring-Spiel vor, dessen Lösung auf Kirstein zurückgeht.⁸⁷⁷

3.2.3.2.2 Modellbeschreibung

Ein rationaler Homo oeconomicus würde aus der erfolgreichen Vollendung der Steuerhinterziehung einen Nutzen i.H.v. X^{nC} ⁸⁷⁸ (für $X > 0$) generieren. Die Hinterziehung bewirkt allerdings einen sozialen Schaden, der durch den hinterzogenen Steuerbetrag entsteht, i.H.v. Ω . Die Finanzbehörde deckt die Steuerhinterziehung mit der Wahrscheinlichkeit i.H.v. p auf, wobei $0 < p < 1$ für p gelten möge. Sofern der Täter überführt wird, hat dies die Verhängung einer Strafe i.H.v. $\pi > 0$ zur Folge. Mit der Gegenwahrscheinlichkeit i.H.v. $1 - p$ wird der rationale Steuerhinterzieher nicht entlarvt. Ein rationaler Straftäter wird so lange die Hinterziehung vollenden, wie die Auszahlung

$$(45) \quad (1-p) \cdot X^{nC} - p \cdot \pi \text{ erwartungsgemäß positiv ist.}$$

⁸⁷⁶ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 123.

⁸⁷⁷ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 121-141.

⁸⁷⁸ Der rationale Akteur wird nunmehr in die Verhaltenskategorien von Compliance eingestuft. Compliance meint somit im steuerrechtlichen Kontext die vollständige, wahrheitsgemäße und fristgerechte Deklaration.

Der Einstieg in eine Hinterziehung wird dann aus Sicht der Finanzbehörde erwartungsgemäß nicht mehr lohnen, wenn folgende Abschreckungsprinzipien gelten:

$$(45.1) \quad \pi > \left(\frac{(1-p) \cdot X^{nC}}{p} \right) \text{ sowie}$$

$$(45.2) \quad p > \left(\frac{X^{nC}}{X^{nC} + \pi} \right).$$

Die Ergebnisse (45.1) sowie (45.2) decken sich mit den Erkenntnissen des Grundmodells: Je intensiver geprüft wird bzw. je höher die Strafe für den Täter ausfällt, desto eher sind die Abschreckungsprinzipien erfüllt.⁸⁷⁹ In diesem Fall richtet die Finanzbehörde ihre Bestrafungswahrscheinlichkeit in Abhängigkeit vom Verhalten des Täters aus. Angenommen, p sei eine Funktion der beiden Handlungsalternativen (nC) und (C), dann ergibt sich dementsprechend $p(nC)$ sowie $p(C)$. Das Verhalten (nC) bezeichne die Hinterziehung der Steuer und (C) die ehrliche Deklaration. Für den letzten Fall, dass jemand zu Unrecht der Steuerhinterziehung verdächtigt werden würde, kann dies als Fehler erster Art der Finanzbehörde bezeichnet werden.⁸⁸⁰ Ein rationaler Straftäter wird so lange die Hinterziehung vollenden, wie die Auszahlung

$$(46) \quad X^{nC} - p(nC) \cdot \pi - p(C) \cdot \pi \text{ erwartungsgemäß positiv ist.}$$

Aus der Sicht der Finanzbehörde wird dann ein Täter von der Steuerhinterziehung abgeschreckt, wenn

$$(46.1) \quad p(nC) - p(C) > \left(\frac{X^{nC}}{\pi} \right) \text{ gilt.}$$

Sofern die Finanzbehörde zwischen der Hinterziehung und einem ehrlichen Verhalten unterscheiden kann, würde $p(nC) > p(C)$ gelten. Für den Fall, dass die beiden Bestrafungswahrscheinlichkeiten $p(nC) = p(C)$ einander entsprechen und keine Differenz $|p(nC) - p(C)|$ zu erkennen wäre, würde das Ermittlungsverfahren keine Verhaltensanreize zur Rechtskonformität setzen, wenn zudem jede Ermittlungsaktivität Kosten i.H.v. K ($K > 0$) verursachen würde.⁸⁸¹

⁸⁷⁹ Vgl. Becker, G. (1968): S. 177.

⁸⁸⁰ Wenn dieser Fehler niemals ins Kalkül gezogen werden würde, könnte ein Tatrichter daraus schließen, dass jeder Angeklagte, der vor Gericht gestellt wird, auch schuldig sein muss. Seine Aufgabe bestünde lediglich in der Feststellung der Strafzumessung.

⁸⁸¹ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 125.

Die weitere Modellierung geht davon aus, dass das Deklarationsverhalten des steuerpflichtigen Homo oeconomicus ein Signal $s_{1,2}$ setzt, aus dem die Finanzbehörde ihre Schlüsse ziehen kann, ob eine Ermittlungs- und Prüfungsaktivität angezeigt ist. Das Signal $s_{1,2}$ führt zu einer bedingten Wahrscheinlichkeit s_1 für den Fall, dass das ehrlich signalisierte Verhalten des steuerpflichtigen Homo oeconomicus auch tatsächlich ehrlich ist: $s_1 = p(C|C)$ ⁸⁸². Dementsprechend beträgt die bedingte Gegenwahrscheinlichkeit $1-s_1 = p(nC|C)$ ⁸⁸³.

Die bedingten Wahrscheinlichkeit s_2 signalisiert den Fall, dass das ehrliche Verhalten des rationalen Akteurs vorgetäuscht ist. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass der Täter eine Verschleierungs- bzw. Täuschungsaktivität initiieren kann, indem er Ehrlichkeit suggeriert bzw. signalisiert, jedoch eine Hinterziehungsstrategie verfolgt: $s_2 = p(C|nC)$ ⁸⁸⁴. Dann beträgt die bedingte Gegenwahrscheinlichkeit $1-s_2 = p(nC|nC)$ ⁸⁸⁵. Bei dieser Konstellation kann zweifelsfrei die Hinterziehung indiziert werden. Hierbei sind verschiedene Fall-Konstellationen hinsichtlich der Parametrisierung von s_1 und s_2 denkbar:

- Fall 1 (fehlerfreies Monitoring): $s_1 = 1$ und $s_2 = 0$
- Fall 2 (imperfektes Monitoring - Kirstein-Lösung): $0 < s_2 < s_1 < 1$

Die beiden nachstehenden Kapitel untersuchen eine spieltheoretische Lösung für beide Fallkonstellationen.

3.2.3.2.3 Fall 1: Fehlerfreies Monitoring

In Fall 1 kann die Finanzbehörde das Verhalten des rationalen Steuerpflichtigen eindeutig beurteilen. Für den Fall, dass der soziale Schaden der Hinterziehung annahmegemäß größer ist als dessen individueller Nutzen X^{nC} , würde $\Omega > X^{nC} > 0$ gelten. In Rückgriff auf die obige Bedingung möge angenommen werden, dass die Bestrafung π größer sei als der Nutzen X^{nC} , wodurch $\pi > X^{nC} > 0$ gilt. Ferner sei angenommen, dass der soziale Schaden größer als die Kosten der Ermittlung sei, wodurch $\Omega > K > 0$ gilt. Eine wesentliche Modellprämisse liegt nach Kirstein in der Rücknahme der sozial unerwünschten Ereignisse des Täters: Sofern die Steuerhinterziehung aufgedeckt wird,

⁸⁸² Der Wortlaut dieser bedingten Wahrscheinlichkeit würde sinngemäß bedeuten: Der rationale Steuerpflichtige signalisiert eine vollständige, ordnungsgemäß und fristgerechte Deklaration, die auch den Tatsachen entspricht.

⁸⁸³ Der Wortlaut dieser bedingten Wahrscheinlichkeit würde sinngemäß bedeuten: Das Verhalten des Steuerpflichtigen deutet auf fraudulentes Verhalten hin, was aber nicht den Tatsachen entspricht.

⁸⁸⁴ Der Wortlaut dieser bedingten Wahrscheinlichkeit würde sinngemäß bedeuten: Der rationale Steuerpflichtige signalisiert eine vollständige, ordnungsgemäße und fristgerechte Deklaration, die aber nicht den Tatsachen entspricht. Der Steuerpflichtige täuscht die Behörde.

⁸⁸⁵ Der Wortlaut dieser bedingten Wahrscheinlichkeit würde sinngemäß bedeuten: Das Verhalten indiziert Hinterziehung und entspricht dieser Beurteilung.

entzieht die Finanzbehörde dem rationalen Straftäter unverzüglich den Nutzen X^{nC} , wodurch annahmegemäß der soziale Schaden i.H.v. Ω zurückgenommen wird.

Diese Annahmen werden in die nachstehende Tabelle überführt. In der linken Spalte sind die Aktionsparameter der Finanzbehörde {prüfen, nicht prüfen} mit den jeweiligen Wahrscheinlichkeiten angeführt. In der oberen Zeile sind hingegen die Aktionsparameter des Steuerpflichtigen {hinterzieht, deklariert ehrlich} mit den jeweiligen Wahrscheinlichkeiten angeführt. In der Matrix sind die Auszahlungen für den Steuerpflichtigen (= jeweils oben rechts) und die Finanzbehörde (= jeweils unten links) eingetragen.⁸⁸⁶

Finanzbehörde \ Steuerpflichtiger		
	hinterzieht (θ)	deklariert ehrlich ($1-\theta$)
prüfen(p)	$-K$ $-\pi$	$-K$ 0
nicht prüfen ($1-p$)	Ω X^{nC}	0 0

Abbildung 9 Bayes'sches fehlerfreies Monitoring
Quelle: In Anlehnung an: Kirstein, R. (2008): S. 126.

Ein Gleichgewicht werde durch gemeinsame Ausgangswahrscheinlichkeiten als gemischte Strategie⁸⁸⁷ modelliert. Folgt man den Ausführungen von Holler/Illing, so stellt sich bei gemischten Strategien allerdings die Frage, ob diese überhaupt ein „sinnvolles Verhaltenspostulat“⁸⁸⁸ sein können, da diese selbst Ausdruck „strategischer Unsicherheit“⁸⁸⁹ sind. Allerdings weiß kein Spieler, welche Strategie sein Gegenüber verfolgen wird, obgleich alle Auszahlungen bekannt sind. Wenn p die Aufdeckungswahrscheinlichkeit der Finanzbehörde ist und θ die Wahrscheinlichkeit für das

⁸⁸⁶ So erhält beispielsweise der steuerpflichtige Akteur einen Pay-off für die Handlungsalternative Hinterziehung i.H.v. X^{nC} , sofern die Finanzbehörde nicht prüft. Hieraus entsteht ein sozialer Schaden i.H.v. Ω .

⁸⁸⁷ Diese Lösung erfolgt in Anlehnung an die Ausführungen von Aumann: „Correlation is a more general form of strategy randomization than mixing. [...], the players base their choice of an action on observation of a random event; with mixed strategies, the observations are independent, whereas with correlated strategies, they need not be. To see that mixed strategies may be formally viewed as correlated strategies, take [...] to be the product probability space [...], where [...] is the probability space by means of which i's mixed strategy is defined - the set of outcomes of his roulette spin.“ Aumann, R. J. (1987): S. 3

⁸⁸⁸ Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 70.

⁸⁸⁹ Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 70.

Verüben der Steuerhinterziehung, dann hat das Monitoring-Spiel sein Gleichgewicht in gemischten Strategien, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- Pay-off für den Steuerpflichtigen durch die Auszahlungsfunktion: Steuerpflichtiger $(p^{Opt}; \theta^{Opt}) \geq$ Steuerpflichtiger $(p; \theta)$.
- Pay-off für die Finanzbehörde durch die Auszahlungsfunktion: Finanzbehörde $(p^{Opt}; \theta^{Opt}) \geq$ Finanzbehörde $(p; \theta^{Opt})$.

Die Bedingungen sind immer dann erfüllt, wenn beide Akteure ihre Strategie so wählen, dass der jeweilige Gegenspieler stets indifferent hinsichtlich seiner Strategiewahl ist:

$$(47) \quad (1-p) \cdot X^{nC} - p \cdot \pi = (1-p) \cdot 0 + p \cdot 0 = p^{Opt}.$$

$$(48) \quad \theta \cdot (-K) + (1-\theta) \cdot (-K) = \theta \cdot \Omega + (1-\theta) \cdot 0 = \theta^{Opt}.$$

Daraus folgt⁸⁹⁰:

$$(47.1) \quad p^{Opt} = X^{nC} / (X^{nC} + \pi) \text{ sowie}$$

$$(48.1) \quad \theta^{Opt} = K / \Omega.$$

Das Resultat im Gleichgewicht $\{q^{Opt}; \theta^{Opt}\}$, in dem die Steuerhinterziehung vollendet und aufgedeckt wird, ist interpretationsbedürftig. Gemäß der Gleichgewichtsrelation p^{Opt} würde eine Anhebung der Bestrafung π lediglich dazu führen, dass die Finanzbehörde weniger prüfen würde. Auch die Wahrscheinlichkeit zur Vollendung der Steuerhinterziehung stellt nicht auf eine Bestrafung ab. Dies lässt sich aus der Gleichgewichtsrelation q^{Opt} herleiten. Der rationale Akteur antizipiert vielmehr das Verhältnis von Ermittlungsaufwand zu dem Erfolgsunwert seiner möglichen Steuerhinterziehung und entscheidet daraufhin, ob sich der Einstieg in die Hinterziehung lohnt oder nicht.

Eine Erhöhung der Bestrafung führt bei der Strategiekombination {hinterziehen; nicht prüfen} $\{(1-p); \theta\}$ dazu, dass die Wahrscheinlichkeit für die Vollendung der Steuerhinterziehung zunehmen wird. Das Gleichgewicht $\{\theta^{Opt}; p^{Opt}\}$ ist allerdings, wie bereits zuvor diskutiert, ineffizient⁸⁹¹. Lediglich die Strategiekombination {Ehrliche Deklaration; keine Prüfung} $\{1-\theta; 1-p\}$ ist effizient.⁸⁹² Wäre allerdings die Strategie der Finanzbehörde bei {nicht prüfen} dominant, so wäre die beste Strategie des Steuerpflich-

⁸⁹⁰ Die eigenen obigen Herleitungen zur Herleitung von p^{Opt} bzw. q^{Opt} stimmen mit den Ergebnissen von Kirstein überein. Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 126.

⁸⁹¹ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 126.

⁸⁹² Kirstein führt hierzu aus, dass das Gleichgewicht von gemischten Strategien ineffizient ist. Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 126.

tigen die Hinterziehung der Steuer und es läge ein eindeutiges Nash-Gleichgewicht vor.⁸⁹³

3.2.3.2.4 Fall 2: Imperfektes Monitoring - Kirstein Lösung

Fall 2 beschreibt eine Situation mit imperfekten Signalen des Steuerpflichtigen. Allerdings erlaubt das Modell von Kirstein eine endogene Transformation dieser imperfekten Signale durch die Finanzbehörde. Sobald die Finanzbehörde ein Signal durch den Steuerpflichtigen erhält, reagiert diese entweder mit der Einleitung einer Bestrafung oder nicht. Die Behörde muss sich nun festlegen, mit welcher bedingten Wahrscheinlichkeit sie die Signale (nC) oder (C) bestrafen soll. Diese betragen:⁸⁹⁴

(49) α -definiert als: $p(\pi|C)$ ⁸⁹⁵ sowie

(50) β -definiert als: $p(\pi|nC)$.

Der rationale Steuerpflichtige entscheidet sich mit der Wahrscheinlichkeit i.H.v. $(1-\theta)$ für die Hinterziehung und mit der Wahrscheinlichkeit i.H.v. (θ) entsprechend für ehrliches Verhalten. Das Verhalten produziert für die Finanzbehörde zwei verwertbare Signalausprägungen {ehrlich deklarieren; hinterziehen}.

Nach Maßgabe der bedingten Wahrscheinlichkeiten s_1 und s_2 kann die Finanzbehörde das Signal interpretieren. Die Behörde erhält in dem Modell von Kirstein einen Nutzen i.H.v. $G \geq 0$, sofern sie einen Täter korrekt bestraft und einen Disnutzen im Falle des Fehlers erster Art i.H.v. $L \geq 0$.⁸⁹⁶ Sobald die Finanzbehörde das Signal einer „ehrlichen Deklaration“ (= C) empfängt, beträgt die bedingte Wahrscheinlichkeitseinschätzung A, wenn der rationale Steuerpflichtige tatsächlich ehrlich deklariert hat. Sobald die Finanzbehörde das Signal einer „Hinterziehung“ (= nC) empfängt, beträgt die bedingte Wahrscheinlichkeitseinschätzung B, wenn der rationale Steuerpflichtige ehrlich deklariert hat.

$$(51) \quad A = p(C|C) = \frac{\theta \cdot s_1}{\theta \cdot s_1 + (1-\theta) \cdot s_2} \cdot^{897}$$

$$(52) \quad B = p(C|nC) = \frac{\theta \cdot (1-s_1)}{\theta \cdot (1-s_1) + (1-\theta) \cdot (1-s_2)} \cdot^{898}$$

⁸⁹³ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 127.

⁸⁹⁴ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 130.

⁸⁹⁵ Es handelt sich hierbei um den Fehler erster Art.

⁸⁹⁶ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 131.

⁸⁹⁷ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 132.

Sofern der rationale Akteur sich für die ehrliche Deklaration (C) entscheidet, wird er zu Unrecht mit der Wahrscheinlichkeit $p(C)$ bestraft.⁸⁹⁹ Entscheidet sich der rationale Akteur hingegen für die Hinterziehung (nC), wird er zu Unrecht mit der Wahrscheinlichkeit $p(nC)$ bestraft.

$$(53) \quad p(C) = (s_1 \cdot \alpha) + (1 - s_1) \cdot \beta.$$

$$(54) \quad p(nC) = (s_2 \cdot \alpha) + (1 - s_2) \cdot \beta.$$

Die Ermittlung einer optimalen Verhaltenswahrscheinlichkeit (θ^*) für den Steuerpflichtigen lässt sich erreichen, indem eine Zielfunktion definiert wird, die von der Antizipation der Bestrafungswahrscheinlichkeit der Finanzbehörde α und β abhängig gemacht wird:⁹⁰⁰

$$(55) \quad \theta^* = \{(X^{nC} - \pi) \cdot (1 - \theta) \cdot [s_2 \cdot \alpha] + [(1 - s_2) \cdot \beta]\} + \\ \{X^{nC} \cdot (1 - \theta) \cdot (s_2 \cdot (1 - \alpha) + (1 - s_2) \cdot (1 - \beta))\} - \{(\pi \cdot \theta) \cdot (s_1 \cdot \alpha + (1 - \alpha) \cdot \beta)\}.$$

Der rationale Akteur wird für die Maximierung seines Nutzens die obige Zielfunktion nach θ ableiten, was zu:⁹⁰¹

$$(56) \quad \partial \theta^* / \partial \theta = -(X^{nC} - \pi) \cdot \{[s_2 \cdot \alpha] + [(1 - s_2) \cdot \beta] - X^{nC} \cdot [s_2 \cdot (1 - \alpha) + (1 - s_2) \cdot (1 - \beta)]\} - \\ \pi \cdot (s_1 \cdot \alpha + (1 - s_1) \cdot \beta) = 0 \text{ führt.}$$

Der Ausdruck (56) kann vereinfacht und umgestellt werden zu:⁹⁰²

⁸⁹⁸ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 132.

⁸⁹⁹ Diese Art der grundlosen Bestrafung entspricht dem bereits oben definierten Fehler erster Art durch die Finanzbehörde. Im Wesentlichen kann hierunter ein Fehlurteil durch die Finanzbehörde verstanden werden, das im Rahmen ihrer Sachverhaltsaufklärung z.B. durch eine Fallacia Consequentis eingetreten ist, vgl. nochmals Kapitel 2.2.2.2.6.2. Insofern lässt sich leicht nachvollziehen, dass die Ausprägung des Disnutzens i.H.v. L ein Spiegelbild rechtstattdlichen Handelns ist. Wenn z.B. der Disnutzen einer Falschverurteilung durch die bayes'sche Finanzbehörde sehr gering ausfällt, könnte die Bezeichnung der Steuerhinterziehung systematisch missbraucht werden. Die folgende Analyse wird zeigen, dass ein tyrannisches willkürliches Regime systematisch Steuerehrliches Verhalten seiner Steuerpflichtigen verdrängt.

⁹⁰⁰ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 134.

⁹⁰¹ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 134.

$$(56.1) \quad \frac{X^{nC}}{\pi \cdot (s_1 - s_2)} = \beta - \alpha. \quad ^{903}$$

Als Reaktion auf die Strategie α oder β der Finanzbehörde, ergibt sich für den rationalen Steuerpflichtigen folgende Konstellationen für die Wahrscheinlichkeit θ^* :⁹⁰⁴

- Wenn $\Delta_{\beta,\alpha} > \Psi$ gilt, folgt hieraus $\theta^* = 1$, wodurch die Hinterziehungswahrscheinlichkeit $(1-\theta^*) = 0$ betragen würde.
- Wenn $\Delta_{\beta,\alpha} < \Psi$ gilt, folgt hieraus $\theta^* = 0$, wodurch die Hinterziehungswahrscheinlichkeit $(1-\theta^*) = 1$ betragen würde.
- Wenn $\Delta_{\beta,\alpha} = \Psi$, folgt hieraus $0 < \theta^* < 1$, wodurch die Hinterziehungswahrscheinlichkeit ebenfalls $0 < (1-\theta^*) < 1$ betragen würde.

Die Ungleichungen können wie folgt interpretiert werden: Auf der rechten Seite der Gleichung steht der Nutzen aus der Steuerhinterziehung, der in das Verhältnis zu dem Vorteil gesetzt wird, der aus einem rechtstreuen Verhalten resultiert. Der zuletzt genannte Vorteil resultiert aus einer vermiedenen Strafe, die sich dann einstellt, wenn sich der rationale Steuerpflichtige von der rechtswidrigen Hinterziehung zu einer ehrlichen Steuerdeklaration umentscheidet.⁹⁰⁵ Die linke Seite der Gleichung charakterisiert das Strafsystem der Bayes'schen Steuerbehörde.

Ein Strafsystem, das mit der gleichen Wahrscheinlichkeit rechtswidriges und rechtskonformes Verhalten mit Bestrafung bedrohen würde ($\beta = \alpha$), impliziert keinen Verhaltensanreiz zu steuerehrlichem Verhalten.⁹⁰⁶ Die Ungleichungen $\Delta_{\beta,\alpha} < \Psi$, $\Delta_{\beta,\alpha} > \Psi$ beschreiben eine soziale Konstellation, die in ihrer Beschreibung einen Beitrag zur Auflösung des sogenannten Steuerzahlerrätsels leisten kann: Nur insoweit, wie die Finanzbehörde den Rechtsunterworfenen bei Normabweichung negativ sanktioniert und bei Normbefolgung nicht sanktioniert, kann sich ein rationaler Akteur im Rahmen einer Kosten-Nutzen-Analyse annahmegemäß verhalten. Annahmegemäß bedeutet, dass er sich für diejenige Handlungsalternative entscheiden wird, die seinen Erwartungs-

⁹⁰² $\partial \theta^* / \partial \theta = -X^{nC} \cdot \{(s_2 \cdot \alpha) + (1-s_2) \cdot \beta + s_2 \cdot (1-\alpha) + (1-s_2) \cdot (1-\beta)\} - \pi \cdot \{(s_1 \cdot \alpha) + [(1-s_1) \cdot \beta] + (s_2 \cdot \alpha) + [(1-s_2) \cdot \beta]\} = 0$.
Dieser Ausdruck lässt sich vereinfachen zu:
 $\partial \theta^* / \partial \theta = -X^{nC} - \pi \cdot (s_1 - s_2) \cdot (\beta - \alpha) = 0$.

⁹⁰³ Vgl. KIRSTEIN, R. (2008): S. 134.

⁹⁰⁴ Aus Gründen der Übersichtlichkeit ersetzt $\Delta_{\beta,\alpha}$ die Differenz $\beta - \alpha$. Der Parameter Ψ ersetzt die Relation $X^{nC} / \pi \cdot (s_1 - s_2)$.

⁹⁰⁵ Vgl. KIRSTEIN, R. (2008): S. 133.

⁹⁰⁶ Vgl. KIRSTEIN, R. (2008): S. 132.

nutzen maximiert. Übersteigen die negativen Folgen, die in transformierten Kosten-äquivalenten vorliegen, den Nutzen aus dem Rechtsbruch, wird sich der rationale Akteur rechtskonform gerieren. Fehlen diese selektiven Anreize, funktioniert die Sanktionsorientierung nicht, da es keine ideale Wünschbarkeit bei rationalen Akteuren gibt. Die Finanzbehörde wird simultan ihre optimale Verhaltenswahrscheinlichkeit α^* nach Maßgabe der Signalausprägung C (ehrliche Deklaration) wie folgt endogen bestimmen:⁹⁰⁷

$$(57) \quad \alpha^* = \alpha \cdot [(1-B) \cdot (G-\Omega)] - (1-\alpha) \cdot (1-B) \cdot \Omega - \alpha \cdot B \cdot L.$$

Sie wird ihre Zielfunktion (57) nach α ableiten, die zu

$$(58) \quad \partial \alpha^* / \alpha = (1-B) \cdot (G-\Omega) + (1-B) \cdot \Omega - (B \cdot L) = 0 \text{ wird.}$$

Der Term kann vereinfacht und umgestellt werden zu:⁹⁰⁸

$$(58.1) \quad \theta^{FL,1} = \frac{G \cdot s_2}{L \cdot s_1 + G \cdot s_2}. \quad 909$$

Als Reaktion auf die Wahrscheinlichkeit für ehrliches Verhalten θ des rationalen Steuerpflichtigen, ergeben sich für die rationale Finanzbehörde folgende Konstellationen für die Wahrscheinlichkeit α^* :⁹¹⁰

- Wenn $\theta < \theta^{FL,1}$ gilt, beträgt $\alpha^* = 1$.

⁹⁰⁷ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 135.

⁹⁰⁸ Der Term kann vereinfacht werden zu:

$$\partial \alpha^* / \alpha = G \cdot B \cdot G - \Omega + B \cdot \Omega + \Omega \cdot B - \Omega \cdot B \cdot L = 0.$$

$$\partial \alpha^* / \alpha = G \cdot B \cdot G - B \cdot L = 0.$$

$$\partial \alpha^* / \alpha = G \cdot B \cdot (G+L) = 0.$$

Mit Einsetzen von B in die obige Gleichung wird diese zu:

$$\partial \alpha^* / \alpha = G - \{(\theta \cdot s_1) / [(\theta \cdot s_1 + (1-\theta) \cdot s_2)]\} \cdot (G+L) = 0.$$

$$G - \{(\theta \cdot s_1) / [(\theta \cdot s_1 + (1-\theta) \cdot s_2)]\} \cdot (G+L) = 0.$$

$$G \cdot [(\theta \cdot s_1 + (1-\theta) \cdot s_2)] = (\theta \cdot s_1) \cdot (G+L).$$

Sofern diese Gleichung nach θ aufgelöst wird, ergibt sich:

$$\theta = (G \cdot s_2) / (L \cdot s_1 + G \cdot s_2).$$

⁹⁰⁹ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 135.

⁹¹⁰ Aus Gründen der Übersichtlichkeit ersetzt $\theta^{FL,1}$ im Folgenden die Relation $\{G \cdot s_2 / [L \cdot s_1 + G \cdot s_2]\}$.

- Wenn $\theta > \theta^{\text{FI}, 1}$ gilt, beträgt $\alpha^* = 0$.⁹¹¹
- Wenn $\theta = \theta^{\text{FI}, 1}$ gilt, beträgt der Wertebereich $0 < \alpha^* < 1$.

Die Finanzbehörde wird simultan ihre optimale Verhaltenswahrscheinlichkeit β^* nach Maßgabe der Signalausprägung nC (Hinterziehungsindikation) wie folgt endogen bestimmen:

$$(59) \quad \beta^* = (1-B) \cdot (((\beta \cdot G) - \Omega) - B \cdot \beta \cdot L).$$

Die rationale Finanzbehörde wird ihre Zielfunktion nach β ableiten, was zu

$$(60) \quad \partial \beta^* / \beta = (1-B) \cdot G - B \cdot L = 0 \text{ führt.}$$

Der Term kann vereinfacht und umgestellt werden zu:⁹¹²

$$(60.1) \quad \theta^{\text{FI}, 2} = \frac{G \cdot (1-s_2)}{L \cdot (1-s_1) + G \cdot (1-s_2)}. \quad ^{913}$$

Sofern die Finanzbehörde das Verhaltenssignal der Hinterziehung wahrnimmt, ergeben sich für die rationale Finanzbehörde folgende Konstellationen für die Wahrscheinlichkeit β^* :⁹¹⁴

- Wenn $\theta < \theta^{\text{FI}, 2}$ gilt, beträgt $\beta^* = 1$.⁹¹⁵
- Wenn $\theta > \theta^{\text{FI}, 2}$ gilt, beträgt $\beta^* = 0$.

⁹¹¹ Diese Konstellation lässt darauf schließen, dass θ hinreichend groß ist, dass jede Bestrafungswahrscheinlichkeit > 0 für α unangebracht ist, da diese ein hohes Risiko des Fehlers erster Art mit den verbundenen Kosten i.H.v. L verursacht.

⁹¹² Der Term kann vereinfacht werden zu:

$$\partial \beta^* / \beta = G - B \cdot G - B \cdot L = 0.$$

$$\partial \beta^* / \beta = G - B \cdot (G + L) = 0.$$

Mit Einsetzen von B in die obige Gleichung wird diese zu:

$$\partial \beta^* / \beta = G - \{ \theta \cdot (1-s_1) / [\theta \cdot (1-s_1) + (1-\theta) \cdot (1-s_2)] \} \cdot (G + L) = 0.$$

Der Term kann vereinfacht und umgestellt werden zu:

$$G \cdot [\theta \cdot (1-s_1) + (1-\theta) \cdot (1-s_2)] = \theta \cdot (1-s_1) \cdot (G + L).$$

Sofern diese Gleichung nach θ aufgelöst wird, ergibt sich:

$$\theta = (G \cdot (1-s_2)) / (L \cdot (1-s_1) + (G \cdot (1-s_2))).$$

⁹¹³ Vgl. *Kirstein, R.* (2008): S. 135.

⁹¹⁴ Aus Gründen der Übersichtlichkeit ersetzt $\theta^{\text{FI}, 2}$ die Relation $G \cdot (1-s_2) / [L \cdot (1-s_1) + G \cdot (1-s_2)]$.

⁹¹⁵ Diese Konstellation lässt sich als unterschrittener Grenzwert einer erforderlichen Mindestmoral interpretieren.

- Wenn $\theta = \theta^{\text{Fl}, 2}$ gilt, beträgt der Wertebereich $0 < \beta^* < 1$.

Wenn angenommen werden kann, dass Relation $\beta^* > \alpha^*$ gilt, folgt hieraus $\theta^{\text{Fl}, 1} < \theta < \theta^{\text{Fl}, 2}$. Aus $\beta^* > \alpha^*$ folgt ferner, dass $p(C) < p(nC)$ gilt. Wenn $p(C) < p(nC)$ gilt, folgt daraus $s_1 > s_2$.

Kirstein folgert, dass im Fall eines imperfekten Monitorings drei Gleichgewichte für die Verhaltensparameter der Finanzbehörde ($\alpha^*(\theta); \beta^*$) und des Steuerpflichtigen ($\theta^*(\alpha^*; \beta)$) vorliegen können.⁹¹⁶

- Gleichgewicht 1: Wenn jeweils $\alpha^*, \beta^* = 1$ betragen, dann führt das zu einer Steuerehrlichkeitswahrscheinlichkeit $\theta^* = 0$ und zu einer Bestrafungswahrscheinlichkeit für jeweils $p(C) = p(nC) = 1$ ⁹¹⁷. Hieraus folgt, dass die Härte der steuertechnischen Konfrontation zu einem Minimum an rechtskonformem Verhalten führt. Eine Veränderung der Strafhöhe hat keinen Einfluss auf $p(C)$ und $p(nC)$.⁹¹⁸
- Gleichgewicht 2: Wenn $\beta^* = 1$ und $\alpha^* = 1 - \Psi$ beträgt, dann führt das zu einer Steuerehrlichkeitswahrscheinlichkeit $\theta^* = \theta^{\text{Fl}, 1}$ und zu einer Bestrafungswahrscheinlichkeit für $p(C) = s_1 \cdot (1 - \Psi) + 1 - s_1$ ⁹¹⁹ und für $p(nC) = s_2 \cdot (1 - \Psi) + 1 - s_2$ ⁹²⁰. Eine Veränderung der Strafhöhe bewirkt eine zunehmende Bestrafungswahrscheinlichkeit.⁹²¹ Dieses Gleichgewicht zeigt, dass sich im Falle selektiver Verhaltensanreize, auch wenn sie gering sind, eine endogene Steuermoral θ^* i.H.v. $\theta^{\text{Fl}, 1}$ einstellen kann.
- Gleichgewicht 3: Wenn $\beta^* = \Psi$ und $\alpha^* = 0$ beträgt, dann führt das zu einer Steuerehrlichkeitswahrscheinlichkeit $\theta^* = \theta^{\text{Fl}, 2}$ und zu einer Bestrafungswahr-

⁹¹⁶ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 136.

⁹¹⁷ Da für $p(nC) = (s_2 \cdot \alpha) + (1 - s_2) \cdot \beta$ gilt und $\alpha^*, \beta^* = 1$ betragen, führt dies zu $p(nC) = 1$. Der Nachweis lässt sich für $p(C)$ analog wie bei $p(nC)$ erreichen.

⁹¹⁸ Kirstein bezeichnet dieses Gleichgewicht als „tyrannisches Gleichgewicht“. Kirstein, R. (2008): S. 136. Vgl. zudem Fn 899.

⁹¹⁹ Der Term kann vereinfacht werden zu:

$$p(C) = s_1 - s_1 \cdot \Psi + 1 - s_1$$

$$p(C) = 1 - s_1 \cdot \Psi, \text{ da für } \Psi = X^{\text{nC}} / \pi \cdot (s_1 - s_2) \text{ gilt, wird der Ausdruck zu}$$

$$p(C) = 1 - s_1 \cdot X^{\text{nC}} / \pi \cdot (s_1 - s_2).$$

⁹²⁰ Der Term kann vereinfacht werden zu:

$$p(C) = s_2 - s_2 \cdot \Psi + 1 - s_2$$

$$p(C) = 1 - s_2 \cdot \Psi, \text{ da für } \Psi = \{X^{\text{nC}} / \pi \cdot (s_1 - s_2)\} \text{ gilt, wird der Ausdruck zu}$$

$$p(C) = 1 - s_2 \cdot X^{\text{nC}} / \pi \cdot (s_1 - s_2).$$

⁹²¹ Der ersten Ableitung der Funktionen nach π sind entsprechend positiv. $\partial p(C) / \partial \pi; \partial p(nC) / \partial \pi > 0$.

scheinlichkeit für $p(C) = (1-s_1) \cdot \Psi$ und für $p(nC) = (1-s_2) \cdot \Psi$. Eine Veränderung der Strafhöhe bewirkt eine abnehmende Bestrafungswahrscheinlichkeit.⁹²²

Die so hergeleiteten Gleichgewichte können im Rahmen einer grafischen Analyse in einem dreidimensionalen Würfel dargestellt werden, bei dem diese simultanen endogen bestimmten Gleichgewichte für die Verhaltenswahrscheinlichkeiten α^* und β^* der Finanzbehörde und die Steuerehrlichkeit θ^* des Steuerpflichtigen dargestellt werden können. So lässt sich zeigen, dass im Falle fehlender selektiver Verhaltensanreize keine endogene Steuermoral zu erblicken ist. Das 2. Gleichgewicht ist in der untenstehenden Grafik rot abgetragen worden. Das zweite Gleichgewicht zeigt einen Anstieg der endogenen Steuermoral auf den Wert $\theta^{Fl,1}$. Die erhöhte endogene Steuermoral resultiert aus der Absenkung der Bestrafungswahrscheinlichkeit für den Fall ehrlicher Signalausprägung, wobei die Bestrafung fortgesetzt drakonisch vollzogen wird, sobald der Steuerbehörde steuerkriminelles Verhalten signalisiert wird. Das 2. Gleichgewicht ist in der untenstehenden Grafik gelb abgetragen worden. Das freundliche Gebaren der Finanzbehörde weist im Gleichgewicht 3 das höchste Niveau endogener Steuermoral i.H.v. $\theta^{Fl,2}$ auf. Dieses hohe Niveau an endogener Steuermoral resultiert zum einen daraus, dass die Finanzbehörde keine Bestrafung vornimmt, wenn ihr ehrliches Verhalten signalisiert wird, und zum anderen aus einer signifikanten Absenkung der Bestrafungswahrscheinlichkeit für den Fall, dass die Finanzbehörde steuerkriminelles Verhalten signalisiert bekommt.⁹²³

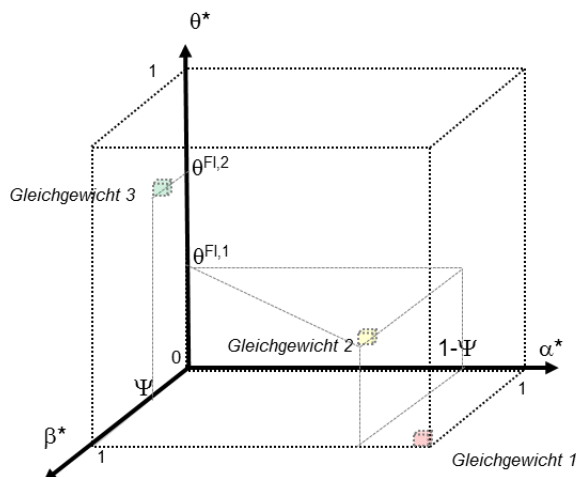


Abbildung 10 Grafische Herleitung der perfekten Bayes'schen Gleichgewichte

Quelle: In Anlehnung an Kirstein, R. (2008): S. 137.

⁹²² Der ersten Ableitung der Funktionen nach π sind entsprechend negativ $\partial p(C)/\partial \pi$; $\partial p(nC)/\partial \pi < 0$.

⁹²³ Vgl. Kirstein, R. (2008): S. 136-138.

Die spieltheoretische Herleitung hat somit gezeigt, dass der Zusammenhang zwischen Bestrafungswahrscheinlichkeit und Steuerehrlichkeit negativ korreliert ist. Es kommt insofern zu einer spieltheoretischen Verdrängung endogener Steuermoral durch die zunehmende Härte einer steuertechnischen Konfrontation. Diese spieltheoretische Implikation lässt sich mit den empirischen Erkenntnissen von Feld/Frey in Einklang bringen: „Nobody is perfect, and to cheat a little bit on taxes is a common and minor human weakness, and should be considered as such. [...] An exaggerated punishment of minor violations of the tax code is interpreted as an inadequate reaction by the public authorities.“⁹²⁴

Das folgende Kapitel untersucht die Möglichkeit, die Kooperationsbereitschaft dadurch erhöhen, dass eine Vertrauensinteraktion zwischen Steuerzahler und Finanzbehörde institutionalisiert wird. Durchaus lässt sich nicht von der Hand weisen, dass das Setzen von Vertrauen zunächst eine riskante Vorleistung durch den Vertrauensgeber voraussetzt. Allerdings ist gerade diese Verletzlichkeit des Vertrauensgebers das maßgebliche Instrument zur Initialisierung einer Vertrauensinteraktion. Ob und unter welchen Bedingungen diese riskante Vorleistung unter rationalen Gründen für die Finanzbehörde angezeigt ist, untersucht das nachstehende Kapitel.

3.2.3.3 Rekonstruktion von Vertrauen

3.2.3.3.1 Vorüberlegungen

Coleman hat gezeigt, dass Vertrauen für die Durchführung ökonomischer Transaktionen unerlässlich ist.⁹²⁵ Vertrauen ist eine notwendige institutionelle Voraussetzung. Dies soll die von Güth/Kliemt geschilderte Situation zeigen: „Wenn ein Kind zum „Selters-Büdchen“ geht, um ein Eis zu erstehen, dann wird es sein Geld auf die Verkaufstheke legen und seinen Wunsch äußern. Es verlässt sich darauf, dass der Verkäufer nicht einfach die Münzen kassiert, ohne das sehnlichst erwartete Eis herauszurücken. Der Eisverkäufer hat als Vertrauensnehmer bereits die Vorleistung erhalten. Er könnte durchaus das Kind, das ihm gegenüber als Vertrauensgeber auftrat, um die Gegenleistung prellen.“⁹²⁶

⁹²⁴ Frey, B. S./Feld, L. P. (2002c): S. 95-96.

⁹²⁵ Vgl. Coleman, J. S. (1990). Besonders deutlich lässt sich dieses Phänomen an der zunehmenden Bedeutung internationaler Kapitalmärkte von Entwicklungsländern demonstrieren, bei denen Kapitalgeber ein signifikantes Ausmaß an Vertrauensvorschuss aufbringen müssen. Larson/Kenny haben empirisch nachgewiesen, dass genaue und verlässliche Informationen der finanziellen Berichterstattung die Voraussetzungen für die Entwicklung der Eigenkapitalmärkte in den Entwicklungsländern sind, weil Investoren auf die Bereitstellung relevanter und glaubwürdiger Informationen angewiesen sind. Vgl. Larson, R. K./Kenny, S. Y. (1995): S. 132.

⁹²⁶ Güth, W./Kliemt, H. (2006b): S. 30.

In dem oben beschriebene Gleichnis des „Selters-Büddchen“⁹²⁷ wird demonstriert, dass Vertrauen alle ökonomische Interaktionen – selbst geringfügigste Transaktionen – geleitet. Vertrauen ist somit ein „ubiquitäres Phänomen“⁹²⁸. Die Notwendigkeit, Vertrauen zu schenken, leitet sich aus der unsicheren Erwartung des Kindes ab. Im Rahmen einer Entscheidung unter Risiko könnte das Kind für eine bestimmte Verhaltensbandbreite seines Transaktionspartners eine exakte Wahrscheinlichkeitsverteilung⁹²⁹ angeben und unter Berücksichtigung seiner Risikonutzenfunktion eine Entscheidung fällen, die seinen maximalen Erwartungsnutzen repräsentiert. Demnach hätte sich das Kind deswegen für die risikobehaftete Transaktion entschieden, weil es das opportunistische Verhalten des Verkäufers antizipiert hat und davon ausgeht, dass durch das Bekanntwerden seines Vertrauensmissbrauchs nachfolgende bi- oder multilaterale Transaktionen möglicherweise nicht oder nur eingeschränkt erfolgen könnten. Für die Lösung dieses Gleichnisses ist somit entscheidend, dass der Eisverkäufer nicht das Vertrauen des Kindes missbrauchen wird, weil er befürchtet, dass der einmalige Vertrauensmissbrauch eines Kindes sich herum spricht und die Kunden nicht mehr sein Geschäft aufsuchen werden. Der kurzfristig realisierte Vorteil aus dem Vertrauensmissbrauch des Kindes stünde in keinem angemessenen materiellen Verhältnis zu den zeitversetzten Nutzeneinbußen eines schlechten Rufes. Was für den Eisverkäufer in dem Beispiel gilt, lässt sich auf bilaterale – insbesondere stärker zeitversetzte – ökonomische Beziehungen ausdehnen.⁹³⁰ Das Selters-Büddchen-Gleichnis erklärt das kooperative Verhalten des Verkäufers somit durch zwei wesentliche Aspekte:

- „Anreiz zur Kooperation“⁹³¹ und
- „Unsicherheit“⁹³².

Diese Art von Vertrauensbegründung bezeichnet Ripperger als „kognitives Vertrauen“⁹³³, da das in den Transaktionspartner gesetzte Vertrauen auf einer vorangegangenen Kalkulation des Handlungsrisikos basiert.⁹³⁴ Ripperger kontrastiert in diesem Zu-

⁹²⁷ Güth, W./Kliemt, H. (2006b): S. 30.

⁹²⁸ Ripperger, T. (2003): S. 1.

⁹²⁹ Vgl. Knight, F. H. (2006): S. 233.

⁹³⁰ Güth, W./Kliemt, H. (2006b): S. 30.

⁹³¹ Oder „the problem of cooperative incentive“. Lahno, B. (2004): S. 30.

⁹³² Oder „the problem of information“. Lahno, B. (2004): S. 30.

⁹³³ Ripperger, T. (2003): S. 97. Diese Terminologie ist an die Ausführungen von McAllister angelehnt. „Although external factors making the behaviour of relationship partners predictable provide foundations for cognition-based trusts, insights into the motives of relationship partners provide foundations for affect-based trusts“. McAllister, D. J. (1995): S. 29 zitiert nach: Ripperger, T. (2003): S. 97.

⁹³⁴ Vgl. Ripperger, T. (2003): S. 97.

sammenhang „emotional-affektives Vertrauen“⁹³⁵ und kognitives Vertrauen.⁹³⁶ Ersteres unterstellt eine Vertrauensbasis, die im Gegensatz zum kognitiven Vertrauen im Wesentlichen Ausdruck emotionaler Gegebenheiten des Vertrauensgebers ist.⁹³⁷ Die subjektive Wahrnehmung des Vertrauensgebers kann im Rahmen der Entscheidungsfindung sinnbildlich als „Filter“⁹³⁸ aufgefasst werden. Allerdings ist die hinter dem Filter stehende Informationstransformation nicht unmittelbar nachvollziehbar. Ein wesentlicher Grund hierfür ist, dass eine emotional basierte Entscheidungsfindung keine transparenten formalen Strukturen aufzeigt. Das betrifft nicht nur die Qualität, sondern auch den notwendigen Umfang an Informationen, die für die Entscheidungsfindung, ob Vertrauen geschenkt werden soll oder nicht, erforderlich sind. So ist es auch vorstellbar, dass die riskante Vorleistung des Kindes lediglich auf dem erwartungsgemäßen Verhalten des Budenbesitzers basiert, was sich aus bereits getätigten Beobachtungen ableiten lässt. Allerdings stellt Luhmann fest, dass Vertrauen „[...] keine Folgerung aus der Vergangenheit [ist], sondern es überzieht die Informationen, die es aus der Vergangenheit besitzt und riskiert eine Bestimmung der Zukunft. Im Akt des Vertrauens wird die Komplexität der zukünftigen Welt reduziert.“⁹³⁹

Vertrauen kann anders gewendet als eine „Mischung aus Wissen und Nichtwissen“⁹⁴⁰ verstanden werden. Überträgt man diese Erkenntnis auf die Interaktion zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde, so ist die Figur des Kindes mit der Rolle des Finanzbeamten vergleichbar: Der Finanzbeamte erhält eine Steuererklärung, deren Angaben er akzeptieren oder näher prüfen kann.⁹⁴¹ Dem Steuerpflichtigen obliegt es, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht über steuerrelevante Tatsachen aufzuklären. Dennoch können – wie oben bereits diskutiert – dessen Pflicht und Neigung auseinanderfallen.⁹⁴² Becker führt in ihrer Studie aus, dass diese Entscheidungs- und Prüfungssituation durchaus komplex ist, da Finanzbehörden nicht alle Angaben kontrollieren können, aber gleichzeitig nicht allen Angaben vertrauen können, da „sie den hoheitlichen

⁹³⁵ Vgl. Ripperger, T. (2003): S. 97. Ripperger spricht allerdings in ihren Ausführungen von „emotional/affektivem Verhalten“. Dies würde aber bedeuten, dass emotionales und affektives Verhalten in einem substitutionalen Grad zueinander stehen. Die forensische Psychiatrie hingegen zeigt bei der Analyse von Affektdelikten auf, dass es sich bei Affekten um sehr starke Gefühlsregungen handelt, die willensgesteuertes Verhalten nur eingeschränkt zulassen. Vgl. Nedopil, N. (2007): S. 229. Hieraus kann gefolgert werden, dass Affekte eine besondere (gegebenenfalls extreme) emotionale Ausprägung darstellen. Auf den Aspekt der Emotion wird in Kapitel 3.3.2.2 eingegangen.

⁹³⁶ Ripperger benennt insbesondere McAllister, D. J. (1995): S. 24-59.

⁹³⁷ Vgl. Ripperger, T. (2003): S. 95.

⁹³⁸ Ripperger, T. (2003): S. 95.

⁹³⁹ Luhmann, N. (1989): S. 20.

⁹⁴⁰ Becker, C. (2002): S. 2.

⁹⁴¹ Vgl. Becker, C. (2002): S. 3.

⁹⁴² Vgl. Ausführungen in Kapitel 3.2.2.3.

Auftrag der Steuereintreibung erfüllen müssen“⁹⁴³. Die Finanzbeamten müssen somit eine risikobehaftete Vorleistung erbringen, bei der sie gleichzeitig nicht vollständig kontrollieren können und dennoch Sicherheit produzieren müssen.⁹⁴⁴ Die von Becker geforderte Entstehung und Erhaltung von Vertrauen ist ein ergänzendes Instrument für die Finanzbehörde, das im Wesentlichen einen aktiven persönlichen Kontakt voraussetzt, um die komplexen Entscheidungs- und Prüfprozesse zu unterstützen.⁹⁴⁵ Inwiefern dieses Instrument im Rahmen einer Interaktion rationaler Akteure begründet werden kann, soll eine spieltheoretische Analyse dieser Ausgangssituation zeigen. In diesem Fall würde der Finanzbehörde die Rolle des Treugebers und dem Steuerpflichtigen die Rolle des Treuhänders zukommen.⁹⁴⁶

3.2.3.3.2 Modelltheoretische Erwägungen

3.2.3.3.2.1 Extensives Basisspiel

Spieltheoretisch lässt sich die obige Interaktion wie in der nachstehenden Abbildung in extensiver⁹⁴⁷ Form veranschaulichen. Zu Beginn der Interaktion befindet sich die rationale Finanzbehörde in einer Situation der risikobehafteten „Vertrauensentscheidung“⁹⁴⁸. Diese Entscheidungssituation ist deshalb risikobehaftet, da die Finanzbehörde gegenüber dem steuerpflichtigen Gegenspieler einen Vertrauensvorschuss leisten muss. Verweigert die rationale Finanzbehörde hingegen dem Steuerpflichtigen das Vertrauen, wird sie den in der Abbildung dargestellten Aktionsparameter N⁹⁴⁹ wählen. Sodann wird sich für die rationale Finanzbehörde das Ergebnis 0 einstellen.⁹⁵⁰ Für den

⁹⁴³ Becker, C. (2002): S. 3.

⁹⁴⁴ Vgl. Becker, C. (2002): S. 16. § 164 AO basiert nach Heuermann auf einem „verwaltungsökonomischen Erwägungen“. Heuermann, B. (2006): Rz. 6. Im Vordergrund stehe dabei eine zeitnahe Festsetzung, die sich auf die nicht tiefer geprüften Angaben des Steuerpflichtigen stützt. Vgl. Heuermann, B. (2006): Rz. 6

⁹⁴⁵ Vgl. Becker, C. (2002): S. 2.

⁹⁴⁶ Vgl. Raub, W. (1992): S. 188.

⁹⁴⁷ Die extensive Form eines Spiels beschreibt detailliert alle denkbaren Spielverläufe. Jeder Spielzug wird durch einen Knoten dargestellt. Ausgehend von diesem Knoten werden die jeweiligen Handlungsalternativen in Form von Ästen aufgezeigt, die in sogenannten Endpunkten enden und über die Auszahlung der jeweiligen Strategiewahl die beteiligten Akteure informieren. Vgl. Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 12-17, Güth, W. (1999): S. 36-42.

⁹⁴⁸ Ripperger, T. (2003): S. 83.

⁹⁴⁹ Denktheoretisch könnten hierunter z.B. umfangreich veranlasste Einzelfallprüfung oder z.B. restriktive,- aber noch rechtlich zulässige - Auslegungen von Ermessensentscheidungen im Rahmen des Festsetzungs- und Feststellungsverfahrens verstanden werden.

⁹⁵⁰ Der Nutzen i.H.v. 0 bedeutet, dass die Finanzbehörde durch den Abbruch der Vertrauensinteraktion weder besser noch schlechter gestellt wird. Die Finanzbehörde wird die Angaben des Steuerpflichtigen unvoreingenommen prüfen und veranlagen. Sie minimiert durch eine objektive Haltung gegenüber dem Steuerpflichtigen das Risiko leichtfertig Angaben zu vertrauen, die nicht den Tatsachen entsprechen.

Steuerpflichtigen wird sich ein neutrales Ergebnis i.H.v. 0 einstellen und die Interaktion wird bereits hier enden.⁹⁵¹ Möchte die rationale Finanzbehörde dem steuerpflichtigen Gegenspieler Vertrauen schenken, wählt sie den Aktionsparameter V. Wählt die Finanzbehörde den Aktionsparameter V und gewährt dem Steuerpflichtigen als Treuhänder damit das notwendige Vertrauen, hat der Steuerpflichtige zwei Aktionsmöglichkeiten. Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, dass er das ihm geschenkte Vertrauen nicht missbrauchen möchte, wird er den Aktionsparameter nE wählen. Infolgedessen wird die Finanzbehörde das von ihr mit G bewertete Ergebnis erhalten, während sich für den Steuerpflichtigen das Ergebnis R einstellt. Wenn sich der Steuerpflichtige hingegen für den Missbrauch des ihm geschenkten Vertrauens entscheidet, wird er den Aktionsparameter E wählen. Die Finanzbehörde wird daraufhin ihr schlechtestes Resultat erhalten, das sie mit -L bewertet, während der Steuerpflichtige mit T abschließt.⁹⁵² Für die Auszahlungen gelten folgende Bedingungen: $G > 0$, $T > R > 0$.

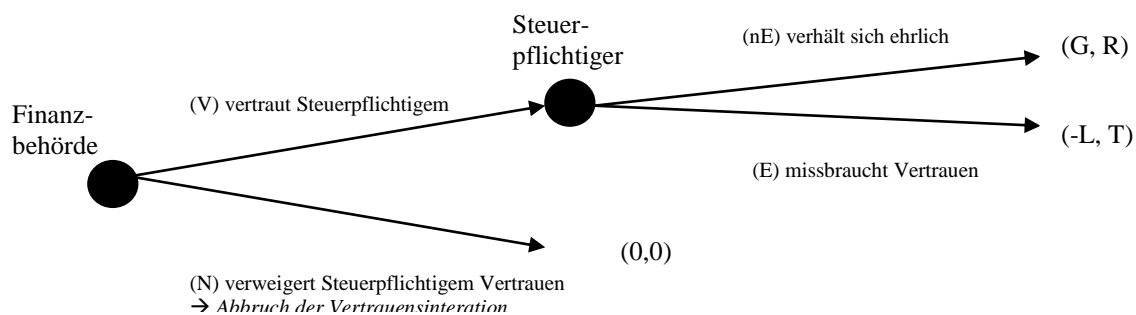


Abbildung 11 Das Vertrauensspiel in extensiver Form
Quelle: in Anlehnung an: Raub, W. (1992): S. 187.

Diese besondere Situation hat Frank als „goldene Gelegenheit“⁹⁵³ bezeichnet. Eine Situation bezeichnet Frank dann als goldene Gelegenheit, wenn jemand das ihm entgegengebrachte Vertrauen ausnutzen könnte, ohne dass dabei eine realistische Gefahr der Entdeckung besteht.⁹⁵⁴ Sofern vollständiges Wissen über die Auszahlung und Verhaltensstruktur bei allen Spielen vorliegt, ergeben sich folgende teilspielperfekte Gleichgewichte {N;E}:

⁹⁵¹ Wenn man davon ausgeht, dass die rationale Finanzbehörde in diesem Fall eine intensive und umfangreiche Einzelsachverhaltsprüfung veranlasst, geht dies annahmegemäß mit erhöhten Kosten einher. Vereinfachend kann davon ausgegangen werden, dass die durch die umfangreiche Einzelsachverhaltsprüfung verursachten Kosten die aufgedeckten Steuermehrergebnisse aufzehren.

⁹⁵² Vgl. Güth, W./Kliemt, H. (2006b): S. 35-36.

⁹⁵³ Frank, R. (1992): S. 69.

⁹⁵⁴ Vgl. Frank, R. (1992): S. 69.

- Abbruch der Vertrauensinteraktion durch die Finanzbehörde {N}
- Vertrauensmissbrauch durch den Steuerpflichtigen {E}.⁹⁵⁵

So wird das Vertrauensspiel durch das oben beschriebene Rückwärtsinduktionsargument gelöst, welches zu Nash-Gleichgewichten führt. Durch die Dominanz des Vertrauensmissbrauchs in der letzten Stufe des Spiels kann es für den Vertrauensgeber kein rationales Argument geben, warum er sich gegenüber dem Vertrauensnehmer verletzlich machen sollte. Das so erreichte Gleichgewicht ist immer genau dann teilspielperfekt, wenn es in jedem Teilspiel keinen Anreiz gibt, von einem Strategiepfad abzuweichen.⁹⁵⁶

3.2.3.3.2 Veränderung der Spielstruktur

Kliemt/Güth haben gezeigt, dass bei der Abbildung von entscheidungslogischen Strukturen eine sukzessive Annäherung an menschliche Intentionen möglich ist.⁹⁵⁷ Allerdings sollte die Annäherung nur insoweit erfolgen, wie es für die Analyse erforderlich ist. Demgemäß könnte angenommen werden, dass bei einer Teilklasse von rationalen Steuerpflichtigen ein individuelles Spannungsverhältnis von opportunistischen Interessen zu nicht-opportunistischem Verhalten zu beobachten ist.⁹⁵⁸ Es bedarf keiner besonders großen Vorstellungskraft, wenn angenommen werden kann, dass nicht jeder Steuerpflichtige im Fall des Vertrauensmissbrauchs eine opportunistische Auszahlungsstruktur der Relation $T > R$ für sich reklamiert. Vielmehr könnte angenommen werden, dass sich die Auszahlung im Falle des Vertrauensmissbrauchs von T auf $T - \Xi$ ändert.⁹⁵⁹ Lediglich für den Fall, dass der subjektive Parameter Ξ den Wert 0 einnimmt, würde sich fortgesetzt für den Vertrauensnehmer bei Missbrauch der höchste Wert i.H.v. T einstellen. Dies würde dazu führen, dass das teilspielperfekte Gleichgewicht des Ausgangsfalls für diese Teilklasse an Steuerpflichtigen erhalten bleiben würde:

$$(61) \quad [T - \Xi|_{\Xi=0}] = T > R \rightarrow \{N; E\}.$$

Sofern hingegen der subjektive Parameter Ξ den Wert i.H.v. T annimmt und somit für den Vertrauensnehmer kein selektiver Verhaltensanreiz für den Vertrauensmissbrauch vorliegt, würde dieser Umstand zu einem teilspielperfekten Gleichgewicht führen, bei dem der Vertrauensnehmer das empfangene Vertrauen niemals enttäuschen würde.

⁹⁵⁵ Vgl. Güth, W./Ockenfels, P./Wendel, M. (1997): S. 17, Raub, W. (1992): S. 188.

⁹⁵⁶ Vgl. Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 16.

⁹⁵⁷ Vgl. Güth, W./Kliemt, H. (2006a): S. 63.

⁹⁵⁸ Vgl. Güth, W./Ockenfels, P./Wendel, M. (1997): S. 17-18.

⁹⁵⁹ In Anlehnung an Güth, W./Kliemt, H. (2006b): S. 36-39, Güth, W./Ockenfels, P./Wendel, M. (1997): S. 17-19.

$$(62) \quad [T - \Xi]_{\Xi=T} = 0 < R \rightarrow \{V; nE\}.$$

Aus den Bedingungen (61) und (62) folgt, dass sich der Parameter Ξ dazu eignet, als Differenzierungskriterium für die Gewährung von Vertrauen in Betracht gezogen zu werden. Aus Veranschaulichungsgründen ist es legitim, zunächst diese beiden Extrempositionen ausschließlich opportunistischen bzw. ausschließlich vertrauenswürdigen Verhaltens zu betrachten.⁹⁶⁰ Diese bimodale Verteilung hat den Vorzug, dass sich so die Vertrauenswürdigkeit in zwei Klassen einteilen lässt. Die Differenzierung lässt sich formal durch das Erreichen eines Schwellenwertes, der zwischen den Extremwerten $0 < \Xi < T$ liegt, nachweisen.

Die eine Klasse konstituiert sich somit aus vertrauenswürdigen Personen für die $T - \Xi < R \rightarrow \{V; nE\}$ gilt. Diese Steuerpflichtigen könnten als Ξ^{high} ⁹⁶¹ bezeichnet werden. Steuerpflichtige, bei denen der Opportunismus stark ausgeprägt ist und demgemäß $T - \Xi > R \rightarrow \{N; E\}$ gelten würde, könnten als Ξ^{low} klassifiziert werden. Für die Steuerbehörde würde sich dementsprechend das Problem ergeben, dass sie Steuerpflichtige des Typus Ξ^{high} mit einer Wahrscheinlichkeit i.H.v. θ antreffen könnte und entsprechend aber auch Steuerpflichtige des Typus Ξ^{low} mit einer Wahrscheinlichkeit i.H.v. $(1-\theta)$. Sofern nicht die rationale Finanzbehörde wie im oben beschriebenen Monitoring perfekte oder imperfekte Verhaltenssignale transformieren kann, muss sie für die Entscheidung, Vertrauen zu schenken oder nicht, einen Erwartungswert für beide Entscheidungsalternativen ableiten:

- Bedingung 1: $G \cdot \theta + (-L) \cdot (1-\theta) < 0$ oder
- Bedingung 2: $G \cdot \theta + (-L) \cdot (1-\theta) > 0$.

Bedingung 1 und 2 lassen sich wie folgt interpretieren: Wenn die rationale Finanzbehörde sich auf eine Vertrauensinteraktion einlässt, kann sie mit der Wahrscheinlichkeit θ auf einen Steuerpflichtigen des Typus Ξ^{high} treffen, der das Vertrauen nicht missbraucht, sodass sich die Auszahlung G für die Finanzbehörde einstellt. Hingegen muss die Finanzbehörde davon ausgehen, dass sie auch auf einen Steuerpflichtigen des Typus Ξ^{low} treffen kann, der das Vertrauen missbraucht, sodass sich dementsprechend mit einer Wahrscheinlichkeit i.H.v. $(1-\theta)$ das Ergebnis $-L$ einstellt.

Sofern der Erwartungsnutzenwert der riskanten Vorleistung kleiner ist als der Wert, der sich durch den Abbruch der Vertrauensinteraktion einstellen wird (in dem Fall: Null), ist es rational, die Vertrauensinteraktion nicht zu initiieren. Dies entspricht der Bedingung 1. Bedingung 2 hingegen würde nach rationalen Kriterien die Initialisierung einer Vertrauensinteraktion rechtfertigen, da die Netto-Chancen der riskanten

⁹⁶⁰ Vgl. Güth, W./Kliemt, H. (2006a): S. 62.

⁹⁶¹ Die Unterscheidung von Akteuren mit unterschiedlicher Tugendhaftigkeit geht auf Güth/Kliemt zurück. Vgl. Güth, W./Kliemt, H. (2006b): S. 36.

Vorleistung die Auszahlung für den Abbruch der Vertrauensinteraktion überwiegen. Hinsichtlich einer kritischen Mindesthöhe der Wahrscheinlichkeit θ kann die Bedingung 1 wie folgt umgestellt werden:⁹⁶²

$$(63) \quad \theta < \frac{L}{G+L}; \forall \theta \{0 \leq \theta \leq 1\}, \text{ da } G, L > 0 \rightarrow \theta \leq 1.$$

Aus der obigen Bedingung kann interpretiert werden, dass die Erbringung einer riskanten Vorleistung das Resultat einer Abwägung von materiellem Risiko einerseits und einer Chance durch das Vertrauen in richtige und vollständige Angaben in einem zu prüfenden steuerlichen Sachverhalt andererseits darstellt. Die Logik für die Initialisierung eines Vertrauensprozesses ist somit nicht Ausfluss einer geradezu abwegigen Vorqualifizierung durch die rationale Steuerbehörde, ob ein beliebiger Steuerpflichtiger hinreichend tugendhaft ist oder nicht. Das bedeutet aber auch, dass die Finanzbehörde bei Erreichen eines gewissen materiellen Risikos die Initialisierung einer Vertrauensbeziehung zugunsten eines risikoorientierten Prüfverhaltens einstellen muss bzw. diese erst gar nicht einleitet und dementsprechend intensiv Angaben prüft. Diese Vorgehensweise scheint angesichts einer vorhandenen „Mischung aus Wissen und Nichtwissen“⁹⁶³ einerseits und einem materiellen Risiko auf Ebene des zu prüfenden Sachverhalts andererseits aus der Sicht der Steuerbehörde einlassungsfähig.

Inwiefern sich die Begründung von Vertrauen zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen als begleitendes Instrument eignet, kann nicht leicht beantwortet werden. Unstreitig kann das durch die Finanzbehörde entgegengebrachte Vertrauen, das durch den Steuerpflichtigen nicht missbraucht wird, als „gegenseitige desinteressierte Vernünftigkeit“⁹⁶⁴ bezeichnet werden.

Das, was als sequenzieller Pfad des Erfolgs erblickt werden kann und sich als gegenseitige Kooperation rationaler materieller Interessen einstellt, ist somit oberflächlich betrachtet unproblematisch. Die Probleme einer Vertrauensinteraktion stellen sich allerdings immer dann ein, wenn Vertrauen nicht oder nur anderen Steuerpflichtigen gewährt oder von Steuerpflichtigen missbraucht wird. In Bezug auf den ersten Aspekt kann ausgeführt werden, dass es nicht einlassungsfähig wäre, wenn ein rationaler Steuerpflichtiger durch den Entzug von Vertrauen z.B. verfahrensrechtlich schlechter gestellt werden würde.⁹⁶⁵ Dieses offensichtliche Missverhältnis lässt sich spieltheore-

⁹⁶² $G \cdot \theta - L + L \cdot \theta < 0$.

$G \cdot \theta + L \cdot \theta < L$.

$(G+L) \cdot \theta < L$.

⁹⁶³ *Becker, C.* (2002): S. 2.

⁹⁶⁴ *Rawls, J.* (1975): S. 168.

⁹⁶⁵ Die rationale Finanzbehörde könnte z.B. für nicht vertrauenswürdige Steuerpflichtige festlegen, dass die Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr an die gesetzliche

tisch beseitigen, indem die Auszahlung im Falle des Vertrauensentzugs auf einen Pay-off i.H.v. Null festgelegt wird. Hierdurch soll ausgedrückt werden, dass für den Steuerpflichtigen keine Schlechterstellung zu befürchten ist und der Steuerpflichtige regulär veranlagt wird. Sofern sich der Entzug nicht neutralisieren lässt, kann sich dieses Problem auch dann ergeben, wenn angenommen werden kann, dass die Vertrauensinteraktion nicht nur mit einem Steuerpflichtigen gespielt wird, sondern mit n Steuerpflichtigen, bei denen jeweils ungleich verteilte materielle Steuerverluste und Chancen einer Kooperation vorliegen. Ebenso ist es denkbar, dass sich bei demselben Steuerpflichtigen die materiellen Risiken und Chancen im Zeitablauf ändern können. Dementsprechend kann aus diesen Erwägungen gefolgert werden, dass nicht jedem steuerpflichtigen Spieler Vertrauen entgegengebracht werden kann. Begründet sich das Vertrauen aus rationalen Gesichtspunkten lediglich auf der Abwägung materieller Interessen und Risiken, die sich aus dem gesetzlichen „Auftrag ‚sicherzustellen‘, dass Steuern nicht verkürzt werden“⁹⁶⁶, herleiten lässt, kann leicht nachvollzogen werden, dass sich dieses Vertrauen von der Finanzbehörde nicht einfordern lässt.

Ebenso zeigt sich die normative Qualität dieser spieltheoretischen Analyse in der Art der Behandlung derjenigen Steuerpflichtigen, die das ihnen entgegengebrachte Vertrauen missbraucht haben und deren Betrug nunmehr aufgedeckt wird. Frey/Feld haben in einer empirischen Untersuchung herausgefunden, dass die Steuerbehörden in direkten Demokratien einen anderen Umgang mit den Steuerzahlern pflegen als in repräsentativen Demokratien.⁹⁶⁷ Hierbei wurde deutlich, dass sich die Steuerbehörden in direkten Demokratien gegenüber dem Steuerzahler wesentlich entgegenkommender zeigten.⁹⁶⁸ Die Behörden wiesen großzügig auf geringfügige Fehler der Steuererklärung hin und haben sogar oftmals Korrekturen dieser Fehler zugunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen.⁹⁶⁹ Allerdings, wenn Strafen gegen Verstöße verhängt wurden, so sind diese wesentlich drastischer⁹⁷⁰ ausgefallen als in repräsentativen Demokratien.⁹⁷¹ Die Erklärung liegt in einem stärkeren Vertrauensverhältnis zwischen dem Finanzbeamten und dem Steuerzahler. Die Finanzbeamten in direkten Demokratien sind somit prinzipiell weniger misstrauisch. Eine Sanktionierung von Geringfügigkei-

Festsetzungsfrist gebunden werden sollen. Denkbar wäre eine theoretische Steuerfestsetzung, die im Rahmen einer spieltheoretischen Betrachtung unter ewigem Vorbehalt der Nachprüfung stehen würde.

⁹⁶⁶ AEAO zu § 85, Tz. 4.

⁹⁶⁷ Vgl. Frey, B. S./Feld, L. P. (2002c): S. 97, Kirchgässner, G. (2007): S. 57-58.

⁹⁶⁸ „Minor violations of the tax code are punished less severely in direct democratic cantons.“ Frey, B. S./Feld, L. P. (2002c): S. 96.

⁹⁶⁹ Vgl. Kirchgässner, G. (2007): S. 57.

⁹⁷⁰ „Violations of basic rules of the tax code are punished more severely in directly democratic cantons in order to make clear that the psychological contract is at stake[.]“ Frey, B. S./Feld, L. P. (2002c): S. 95.

⁹⁷¹ Vgl. Kirchgässner, G. (2007): S. 57.

ten hätte aber einen kontraproduktiven Effekt. So unterbindet jede offensichtliche Demonstration einseitiger Machtposition und Misstrauen im vornherein die Grundlage für eine vertrauensvolle Beziehung, die Frey wie folgt beschreibt: „A respectful treatment of taxpayers by the tax authorities and its interaction with institutional factors, such as direct democracy, contribute to the social capital of a jurisdiction.“⁹⁷² Hieraus schließt Kirchgässner, dass „größere[s] Vertrauen [...] wiederum dazu führen [könnte], dass weniger Steuern hinterzogen werden.“⁹⁷³

3.2.3.3.2.3 Dynamisierung der Vertrauensinteraktion

Die Vertrauensbeziehung bedarf – wie zuvor gezeigt – einer Stabilisierung. Diese Stabilisierung lässt sich nach Taylor dadurch erreichen, dass man von unendlich oft wiederholten Interaktionen ausgeht, die dazu führen können, dass unter bestimmten Voraussetzungen kooperatives Verhalten erreicht wird.⁹⁷⁴ In diesem Fall würde das Vertrauensspiel in $t = 1, 2, \dots, \infty$ Runden gespielt werden.⁹⁷⁵ Hinsichtlich der Berücksichtigung der Zeit führt Taylor an, es sei vernünftig anzunehmen, dass der gegenwärtige Wert eines Spiels von den zukünftigen Auszahlungen abhängig gemacht und dementsprechend diskontiert werden müsse. Der Diskontfaktor lautet λ und die Diskontrate entsprechend $1-\lambda$.⁹⁷⁶ Am Ende jeder Runde erhält jeder Mitspieler i einen Pay-off i.H.v. $a_{i,t}$ gemäß seiner gewählten Strategiekombination. Der Spieler kann so das Verhalten seines Gegenspielers beobachten. Jeder Spieler i erhält für das gesamte Spiel eine diskontierte Summe seiner Auszahlungen $a_{i,t}$ jeder gespielten Runde:

$$(64) \quad U_i = \sum_{t=1}^{\infty} \lambda^{t-1} \cdot u[a_{i,t}] = \frac{u[a_{i,t}]}{(1-\lambda)} \text{ mit } \sum_{i=0}^{\infty} \lambda^i = (\lambda + \lambda^2 + \lambda^3 + \dots) = \frac{1}{1-\lambda}.^{977}$$

Die Diskontierung führt dazu, dass je nach Gewichtung des Spielers spätere Auszahlungen zunehmend von geringerer Bedeutung sind und Strafandrohungen dementsprechend nicht mehr in der gewünschten Form abschrecken.⁹⁷⁸ Dies ist dann von Bedeutung, wenn der diskontierte Nutzen eines einmaligen Vertrauensmissbrauchs im ersten Spiel größer ist als die Summe der diskontierten Auszahlungen, die sich aus der teilspielperfekten Vertrauensverweigerung von der Folgeperiode ergeben. Um die Ver-

⁹⁷² Vgl. Frey, B. S./Feld, L. P. (2002b): S. 25.

⁹⁷³ Kirchgässner, G. (2007): S. 58.

⁹⁷⁴ Vgl. Taylor, M. (1987): S. 60-64.

⁹⁷⁵ Vgl. Güth, W. (1999): S. 90, Taylor, M. (1987): S. 61.

⁹⁷⁶ Vgl. Taylor, M. (1987): „Specifically, I make the usual assumption that future payoffs are discounted exponentially“. Taylor, M. (1987): S. 61.

⁹⁷⁷ Vgl. Berninghaus, S. K./Ehrhart, K.-M./Güth, W. (2010): S. 395, Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 133, Raub, W. (1992): S. 188, Vgl. Taylor, M. (1987): S. 66.

⁹⁷⁸ Vgl. Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 133.

trauensinteraktion zu stabilisieren, müssten jedoch die künftigen Auszahlungen höher gewichtet werden. Für die Stabilität der Vertrauensinteraktion müsste demnach formal gelten:

$$(65) \quad u[E] + u[N] \cdot \left(\frac{\lambda}{1-\lambda} \right) < \frac{u[nE]}{1-\lambda}.$$

Nach Umformung der obigen Ungleichung ergibt sich:⁹⁷⁹

$$(65.1) \quad \frac{u[E] - u[nE]}{u[E] - u[N]} < \lambda. \quad ^{980}$$

Bei einem hinreichend großen Diskontfaktor λ besteht somit für den Steuerpflichtigen kein Anreiz, das Vertrauen der Finanzbehörde zu missbrauchen. Teilperfekt ist eine Trigger-Strategie der Finanzbehörde, die besagt, dass der Steuerpflichtige von dem Moment an, in dem er das Vertrauen missbraucht, mit ewigem Vertrauensentzug bestraft wird.⁹⁸¹

Eine andere Sicht lässt dadurch erreichen, dass die obige Ungleichung wie folgt umgestellt wird:

$$(65.2) \quad u[E] - u[nE] < (u[nE] - u[N]) \cdot \frac{\lambda}{1-\lambda}. \quad ^{982}$$

Sofern die künftigen diskontierten Verluste auf der rechten Seite der Ungleichung (65.2) größer sind als der kurzfristige Gewinn aus dem Vertrauensmissbrauch, wird der Steuerpflichtige das Vertrauen der Finanzbehörde nicht enttäuschen. Sofern allerdings diese kurzfristig realisierten Defektionsgewinne die zukünftigen diskontierten Verluste übersteigen, führt auch das wiederholte Spiel dazu, dass es aufgrund seiner „Stationarität“⁹⁸³ zu denjenigen teilspielperfekten Handlungsalternativen führt, die auch im einmal gespielten Spiel teilspielperfekt sind. Das Strategieprofil der Finanz-

⁹⁷⁹ $= u(E) \cdot (1-\lambda) + u(N) \cdot \lambda < u(R).$
 $= u(E) - u(E) \cdot \lambda + u(N) \cdot \lambda < u(R).$
 $= u(E) - u(R) < [u(E) - u(N)] \cdot \lambda.$

⁹⁸⁰ Vgl. *Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 133.*

⁹⁸¹ Vgl. *Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 133.*

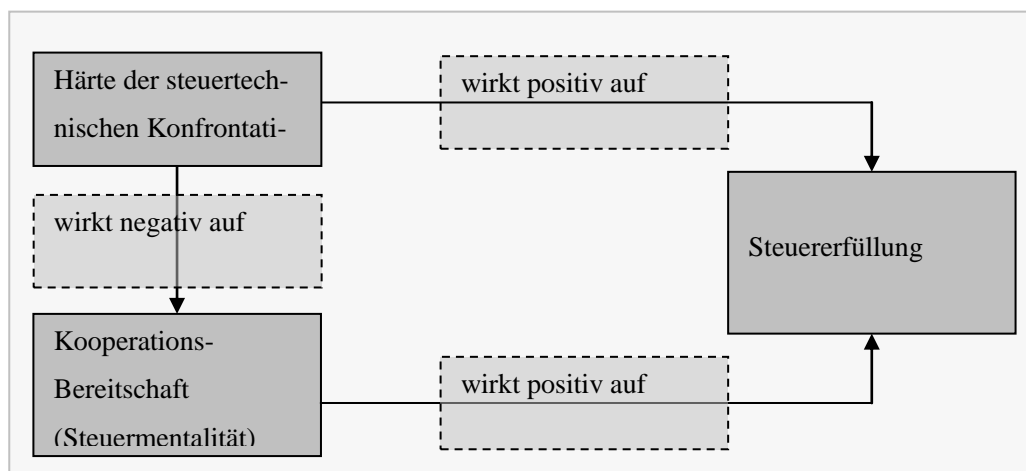
⁹⁸² Vgl. *Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 133.*

⁹⁸³ *Holler, M. J./Illing, G. (2009): S. 133.*

behörde bringt das ihr zugrunde liegende moralische Werturteil zutage, das sich in dem Sprichwort „wer einmal lügt, dem glaubt man nicht“⁹⁸⁴ deutlich widerspiegelt.

3.2.4 Zwischenergebnis

Die spieltheoretische Rekonstruktion von steuermoralischem Verhalten zeugt von einem „eigenartigen Verhältnis[s] von Staat zu Individuum“⁹⁸⁵. Herrenbrück spricht hierbei von einer „Finanzsoziologie“⁹⁸⁶, die drei Gruppen beinhaltet: den Gesetzgeber, den Steuererheber⁹⁸⁷ und den Steuerzahler. Die Beteiligten dieses sinnbildlichen Regelkreises unterliegen annahmegemäß einem finanzpsychologischen Verhaltensmechanismus, bei dem Steuermoral und Steuererfüllung in einem wechselseitigen Verhältnis zueinander stehen. So führt eine konsequent-rigoreuse Steuerdurchsetzung zu der angestrebten Erfüllung steuerlicher Pflichten, die allerdings mit zunehmender Intensität mit einer sinkenden Kooperationsbereitschaft des Steuerpflichtigen einhergeht.⁹⁸⁸ Das Phänomen dieser besonderen Interdependenz konnte in besonders deutlicher Form im Rahmen des Monitorings⁹⁸⁹ bei strategischem Verhalten nachgewiesen werden. Hieraus lässt sich folgern, dass die Beziehung von Steuerpflichtigen und Steuerbehörde jeweils aus einem Willens- und einem Wissensselement besteht. Beide Parteien sind sich der Ausgangssituation bewusst. Sobald bei einer Partei das Willenselement dominiert, eskaliert im Wechsel mit zunehmender Härte die Konfrontation. Diesen Mechanismus soll die folgende Abbildung grafisch verdeutlichen.



⁹⁸⁴ Kloibiger, H. (2003): S. 65.

⁹⁸⁵ Herrenbrück, F. (1990): S. 73-74.

⁹⁸⁶ Herrenbrück, F. (1990): S. 74.

⁹⁸⁷ In Anlehnung an Smith könnte auch hier von einem zwischengeschalteten Steuerpächter gesprochen werden. Vgl. Bohley, P. (2003): S. 181.

⁹⁸⁸ Vgl. Herrenbrück, F. (1990): S. 74.

⁹⁸⁹ Vgl. Ausführungen zum imperfekten Monitoring in Kapitel 3.2.3.2.4.

Abbildung 12 Finanzsoziologische Interdependenzen

Quelle: In Anlehnung an Herrenbrück, F. (1990): S. 74

Im Rahmen der Analyse des Gefangenendilemmas konnte gezeigt werden, dass jede Abweichung vom pareto-ineffizienten Ausgangsgleichgewicht einen höheren Nutzen stiftet. Zudem verursacht das opportunistisch-rationale Verhalten ressourcenintensive Prüfungsaktivitäten des utilitaristischen Staates, wodurch sich eine weitere Reduktion des Nutzens durch geringere öffentliche Leistungen einstellt. Durch die intensive Prüfung und die damit verbundene mögliche Abschreckung verspricht sich der utilitaristische Staat die Steuererfüllung zu erzwingen. Die spieltheoretische Analyse begründet somit die Rückkopplung von der Härte der steuertechnischen Konfrontation und der Kooperationsbereitschaft aus einer umgekehrten Argumentation heraus: Weil keine Kooperationsbereitschaft bei den Steuerpflichtigen zu erblicken ist, kommt es zu einer rationalen Verschärfung der steuertechnischen Konfrontation. Die positive Kooperationsbereitschaft des Steuerpflichtigen begründet somit eine Abmilderung der Konfliktbereitschaft der Finanzbehörde. Insofern konnte die spieltheoretische Analyse den Nachweis erbringen, dass die Wahl steuerehrlicher, kooperativer Verhaltensweisen als „gegenseitige desinteressierte Vernünftigkeit“⁹⁹⁰ zu bewerten ist. Die Überlegenheit kooperativer Verhaltensweisen konnte sowohl im Rahmen des wiederholten und moralisch transformierten Gefangenendilemmas als auch bei der Rekonstruktion der Vertrauensinteraktionen nachgewiesen werden.

3.3 Argumentationsansätze „ad-hoc“

3.3.1 Begründung des Argumentationsansatzes „ad hoc“

Die Ausweitung des ökonomischen Ansatzes auf nicht-ökonomische Gegenstandsbereiche, die als „ökonomischer Imperialismus“⁹⁹¹ bekannt ist, geht auf Becker zurück. So ist auch die ökonomische Erfassung der Steuerhinterziehung Beckers „economic approach“⁹⁹² zuzuschreiben.⁹⁹³ Die Ausweitung des ökonomischen Ansatzes kann oftmals dazu verleiten, sogenannte Ad-hoc-Annahmen hinzuzufügen.⁹⁹⁴ Freilich bergen solche Variationen der Rationalitätsannahme die Gefahr der Beliebigkeit.⁹⁹⁵ Hierin liegt der Versuch der inhaltlichen Revision der Rationalitätsannahme zugunsten größerer Realitätsnähe. Tietzel zeigt jedoch, dass größere Realitätsnähe mit einem sin-

⁹⁹⁰ Rawls, J. (1975): S. 168.

⁹⁹¹ Vgl. Pies, I./Leschke, M. (1998): S. 1.

⁹⁹² Radnitzky, G./Bernholz, P. (1987): S. 7.

⁹⁹³ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 323.

⁹⁹⁴ Vgl. Zundel, S. (1995): S. 134 f.

⁹⁹⁵ Vgl. ähnliche Argumentation Kirchgässner, G. (2008): S. 202.

kenden Informationsgehalt erkaufte wird.⁹⁹⁶ Gleichzeitig wird die Rationalitätsannahme unpräzise und damit weniger handhabbar.⁹⁹⁷ Zudem wären Erklärungen völlig willkürlich.

Allerdings folgt aus der Analyse der Pathologie des 1. Kapitels, dass es gute Gründe dafür gibt, den eng definierten „Trichter“⁹⁹⁸ der ökonomischen Rationalität des „Bayes’schen Konsequentialisten“⁹⁹⁹ zu verlassen. Das bedeutet, dass die Entscheidung zur Steuerhinterziehung nicht vor dem Hintergrund einer kühlen Maximierung des Erwartungsnutzens stattfindet, sondern die Entscheidung zugleich von Gefühlen und moralischen Vorstellungen geleitet wird. Zudem soll die Analyse zeigen, dass steuerehrliches Verhalten auf der Wechselwirkung verschiedener gesellschaftlicher Institutionen beruht. Des Weiteren wird analysiert, inwiefern zentrale menschliche Dispositionen das Entscheidungsfindungskalkül zur Steuerhinterziehung verändern können.

Es besteht wissenschaftlicher Konsens darüber, dass die Einflussfaktoren der Strafe und der Aufdeckungswahrscheinlichkeit nicht ausreichen, um das gesamte Ausmaß der in der Wirklichkeit zu beobachtenden Steuerhinterziehung erklären zu können.¹⁰⁰⁰ Vielmehr stellt Sandmo fest: „people refrain from tax evasion [...] not only from their estimates of the expected penalty, but for reasons that have to do with social and morale considerations.“¹⁰⁰¹ Solche moralischen Urteile sind Präferenzurteile, aber im Unterschied zu Höhenpräferenzen haben diese Präferenzurteile einen Anspruch auf Allgemeingültigkeit.¹⁰⁰² Baumann sagt, dass die Ausstattung des Homo oeconomicus mit moralischen Gefühlen eine empirisch zutreffende Aussage impliziert, da durchaus das menschliche Handeln durch Emotionen, Affekte und Leidenschaft bestimmt wird. Zudem würde eine Erweiterung des ökonomischen Verhaltensmodells durch eine Theorie moralischer Gefühle seiner Tradition eine Referenz erweisen, da es für Hume und Smith unbegreiflich gewesen wäre, dass diese Dimension menschlichen Handelns ausgeblendet wird.¹⁰⁰³ Insbesondere Smiths Werk wird in der Literatur als eine „Trias von Ethik, Ökonomik und Politik“¹⁰⁰⁴ aufgefasst. Das Menschenbild des *Wealth of Nations* räumt zwar den ökonomischen Neigungen einen wichtigen Platz ein. Die Grundlage der Anthropologie Smiths findet sich jedoch in *The Theory of Moral Sentiments*,

⁹⁹⁶ Vgl. Tietzel, M. (1988): S. 95.

⁹⁹⁷ Vgl. Tietzel, M. (1988): S. 95.

⁹⁹⁸ Nochmals Ulrich, P. (1993): S. 200.

⁹⁹⁹ Lohmann, K. R. (1999): S. 114.

¹⁰⁰⁰ Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 18-19.

¹⁰⁰¹ Sandmo, A. (2004): S. 11.

¹⁰⁰² Vgl. Homann, K. (1988): S. 221, Harsanyi, J. C. (1976): S. 3 f.

¹⁰⁰³ Vgl. Baumann, M. (1996): S. 5.

¹⁰⁰⁴ Bürgin, A. (1993): S. 377.

in der deutlich wird, dass das Selbstinteresse weder normativ noch empirisch als der einzige grundlegende Handelsimpuls für menschliches Handeln angesehen werden darf.¹⁰⁰⁵

Eine derartige Sicht impliziert, dass der Begriff der Präferenz zu einem „Oberbegriff“ für ein umfassendes Verständnis sämtlicher wertender Aspekte wird, die den Rahmen einer Entscheidung determinieren.¹⁰⁰⁶ So findet sich bei Bowles: „Preferences are reasons for behavior, that is, attributes of individuals that [...] account for their actions they take in given situations.“¹⁰⁰⁷ Die individuelle Entscheidung wird von handlungsbestimmenden Parametern wie Gefühlen oder intrinsischen Motivationen geleitet.¹⁰⁰⁸

Die Eigenschaft, über intrinsische Motivationen zu verfügen, bedeutet, dass das Individuum Argumente in seiner Nutzenfunktion innehat, die über situationsspezifische Anreize hinaus einerseits das Entscheiden und andererseits das Handeln bestimmen können.¹⁰⁰⁹ Es kann also vermutet werden, dass Individuen eine Präferenz für moralisches Verhalten haben und damit steuerehrliches Verhalten als solches einen Wert in sich hätte. Dies soll im Rahmen einer Installation eines steuerehrlichen Gewissens ad hoc gezeigt werden. Steuerehrlichkeit kann aber auch auf habituelle Verhaltensweisen zurückgeführt werden. Hierbei imitiert der steuerpflichtige Akteur das steuer(un)ehrliche Verhalten seiner Umgebung.¹⁰¹⁰ Diese gesellschaftliche Bewertung soll in das Hinterziehungskalkül ad hoc integriert werden.

3.3.2 Installation eines steuermoralischen Gewissens

3.3.2.1 Begriffsbestimmung Internalisierung

Weber sagt, „[das] ‚Gelten‘ einer Ordnung soll uns also mehr bedeuten als eine bloße, durch Sitte oder Interessenlage bedingte Regelmäßigkeit eines Ablaufs sozialen Handelns“¹⁰¹¹. So heißt es weiter: „Einen Sinngehalt einer sozialen Beziehung wollen wir a) nur dann eine „Ordnung“ nennen, wenn das Handeln an angebbaren ‚Maximen‘ [...] orientiert wird. Wir wollen b) nur dann von einem ‚Gelten‘ dieser Ordnung sprechen, wenn diese tatsächliche Orientierung an jenen Maximen mindestens auch [...] deshalb erfolgt, weil jene als irgendwie für das Handeln geltend: verbindlich oder vorbildlich, angesehen werden.“¹⁰¹² Unter der „Anerkennung einer Norm“¹⁰¹³ kann mithin die

¹⁰⁰⁵ Vgl. Manstetten, R. (2002): S. 234.

¹⁰⁰⁶ Vgl. Becker, C. (2000): S. 2.

¹⁰⁰⁷ Bowles, S. (1998): S. 78.

¹⁰⁰⁸ Vgl. Bowles, S. (1998): S. 78.

¹⁰⁰⁹ Vgl. Bizer, K. (1998): S. 15.

¹⁰¹⁰ Vgl. Bizer, K. (1998): S. 8.

¹⁰¹¹ Weber, M. (1972): S. 16.

¹⁰¹² Weber, M. (1972): S. 16.

verbindliche Akzeptanz verstanden werden. Das bedeutet, dass die Norm insofern tatsächlich Handlungs- und Entscheidungsrelevanz besitzt.¹⁰¹⁴ Eine derartige Akzeptanz ist in der Internalisierung von Normen wiederzufinden.

Folgt man der Auffassung von Frey, so ist die intrinsische Motivation¹⁰¹⁵ ein „Verhaltensmotiv jenseits monetärer Anreize“¹⁰¹⁶. Für Coleman kommt gerade die Sozialisierung eines Individuums in der Internalisierung von Normen zum Ausdruck.¹⁰¹⁷ Coleman hierzu wörtlich: „A norm may be embedded in a social more fundamental way: The norm may be internal to the individual carrying out the action, with sanctions applied by that individual to his own actions. In such a case a norm is said to be internalized.“¹⁰¹⁸ Hieraus kann geschlussfolgert werden, dass erstens der Internalisierung von Normen regelmäßig die Sozialisierung vorausgeht und zweitens die Internalisierung als „installiertes Gewissen“¹⁰¹⁹ beschrieben werden kann.¹⁰²⁰

Das Gewissen bedarf allerdings der Installation eines wesentlichen Prozessschrittes, den Ripperger als Sozialisierung definiert. Hierbei geht Ripperger davon aus, dass eine Präferenzänderung mit Kosten einhergeht, wobei diese als einmalige Investition bezeichnet wird und grundsätzlich dann von einer effizienten Sozialisierung auszugehen ist, wenn „die [...] erforderlichen Investitionen die Kosten für die Implementierung und Durchsetzung extrinsischer Anreize und Sanktionen nicht übersteigen.“¹⁰²¹ Ganz offensichtlich ist das genau dann der Fall, wenn Normen ein sehr weitreichendes und umfassendes Verhaltensweisen kontrollieren sollen und die diskontierten Kosten für die Beobachtung des zu kontrollierenden Verhaltens sehr hoch sind. Coleman spricht

¹⁰¹³ Baurmann, M. (1998a): S. 409.

¹⁰¹⁴ Vgl. Baurmann, M. (1998a): S. 409.

¹⁰¹⁵ Grundsätzlich zeigt die Auswertung der Literatur, dass das Begriffsverständnis sehr unterschiedliche, bisweilen widersprüchliche Interpretationen des empirischen Phänomens der intrinsischen Motivation zutage bringt. Eine ähnliche Auffassung vertritt Martini, A. (2008): S. 11. Martini hat den Schwerpunkt ihrer Analysen zu dem Begriffsverständnis auf das psychologisch entlehnte Konzept von Frey abgestellt.

¹⁰¹⁶ Frey, B. S. (1997): S. 12.

¹⁰¹⁷ Vgl. Coleman, J. S. (1990): S. 313-314.

¹⁰¹⁸ Coleman, J. S. (1990): S. 243.

¹⁰¹⁹ Ripperger, T. (2003): S. 199.

¹⁰²⁰ Zunächst mag Konzept der Internalisierung von Normen als Erklärung für steuerehrliches Verhalten überzeugen: Wenn persönliche Bedürfnisse und gesellschaftliche Erwartung einander entsprechen, haben Individuen keinen Grund, sich gegen diese Normen zu stellen. Das soziale Gefüge ist und bleibt stabil. Vgl. Meulemann, H. (2006): S. 181. Allerdings verkennt auch die Literatur nicht, dass dieses soziale Gefüge starr ist. Eine Erklärung, wie sich Normen endogen in einem solchen sozialen Gefüge verändern können, ist nicht ersichtlich. Vgl. Riesman, D. (1958): S. 32.

¹⁰²¹ Ripperger, T. (2003): S. 200.

hierbei von einem bestimmten „Wirkungsgrad der Internalisierung“¹⁰²², der angibt, wann es rational ist, die Investition in eine Internalisierung durchzuführen und wann nicht. Die Internalisierung von Normen entspricht der idealen Wirkungsweise einer Norm, weil die Vertretbarkeit eines Regelungsgehaltes innerlich bejaht und damit akzeptiert wird.¹⁰²³ So begründet Frank seine Steuerehrlichkeit als „Investition in die Aufrechterhaltung einer ehrlichen Disposition“¹⁰²⁴. Die Motivation für Franks Verhalten gründet sich somit nicht in der positiven oder negativen antizipierten Reaktion seines Umfeldes, wie es bei der Imitation der Fall wäre. Frank misst aber seinem steuerehrlichen Verhalten einen intrinsischen Wert bei.¹⁰²⁵ Diese innere Bejahung geht auf ein Gefühl zurück, das Frank an seine Tugenden erinnert bzw. ein schlechtes Gewissen bei Zuwiderhandlung auslöst. Allerdings bedarf es der Klärung der Rolle der Emotionen im Rahmen der ökonomischen Analyse, bevor die weitere Analyse eine modelltheoretische Installation des internen Gewissens in Form einer internen Sanktion vornimmt. Das ist deswegen erforderlich, weil Emotionen expliziter Bestandteil der Modellprämisse sind.

3.3.2.2 Rolle der Emotionen

Der rationale Akteur ist als Vertreter eines determinierten opportunistischen Charakters wenig plausibel, um die menschliche Dimension der Emotion zu projizieren, da die Theorie des rationalen Entscheidens Emotionen nicht berücksichtigt.¹⁰²⁶

Der Mensch hat aber Gefühle, Verstand, Leidenschaft und Interessen.¹⁰²⁷ Da der rationale Akteur über zentrale menschliche Eigenschaften gemeinhin nicht verfügt, kann dieser als eigenschaftslos bezeichnet werden.¹⁰²⁸ Affektives Verhalten steht offensichtlich im Widerspruch zum idealtypischen Rationalitätsbegriff. Woher resultiert der Konflikt von Verstand und Emotion? Die Trennung von Emotionen und Rationalität

¹⁰²² Coleman, J. S. (1990): S. 382.

¹⁰²³ Vgl. Reh binder, M. (2003): S. 143. Dadurch wird der Handelnde unabhängig von dem Tun oder Unterlassen bzw. unabhängig von seiner gefühlsmäßigen Disposition gegenüber einer Bezugsgruppe die Normen befolgen. Er handelt innengeleitet. Das Konzept der Innenleitung geht auf Riesman zurück. Hierbei geht Riesman davon aus, dass ein innengeleiteter Typ unabhängig und ohne strenge Traditionsregeln sein Leben führt. Er besitzt ein hohes Maß an charakterlicher Stabilität und orientiert sich an seiner inneren Steuerung. Vgl. Riesman, D. (1958): S. 31 ff.

¹⁰²⁴ Frank, R. (1992): S. 27.

¹⁰²⁵ Vgl. Frank, R. (1992): S. 27.

¹⁰²⁶ Diese Auffassung entspricht der Sicht von Gallenmüller-Roschmann, die sogar von „blinden Flecken des Homo oeconomicus“ spricht, die es zu erhellen gilt, wenn es darum geht „Funktion und Wirkungsweise“ von Emotionen zu analysieren. Gallenmüller-Roschmann, J. (2005): S. 43.

¹⁰²⁷ Vgl. Baurmann, M. (1996): S. 9

¹⁰²⁸ Zintl hat dieses Analyseergebnis als Titel seiner Analyse verwendet. Zintl, R. (1989).

basiert nach Damasio auf dem Grundsatz des sogenannten „Substanzdualismus“¹⁰²⁹, der auf Descartes zurückzuführen ist.¹⁰³⁰ In dem von Descartes begründeten Substanzdualismus wird streng zwischen den Substanzen „*res cogitans* und *res extensa*“¹⁰³¹ getrennt.¹⁰³² Damasio führt aus, dass „unbeherrschte oder fehlgeleitete Gefühle wesentlich zu irrationalem Verhalten“¹⁰³³ führen können. Allerdings stellt der Hirnforscher die Hypothese auf, dass ebenso ein Mangel an Gefühlen eine Ursache für irrationales Verhalten sein kann.¹⁰³⁴ Seine Hypothese des somatischen Markers besagt, dass Gefühle ein bestimmtes „Vorstellungsbild“¹⁰³⁵ einer Entscheidungsalternative produzieren können. Diese Vorstellung entfaltet einen somatischen¹⁰³⁶ Verfassungsgrad wie beispielsweise eine „unangenehme Empfindung im Bauch“¹⁰³⁷, die mit einer Handlungsweise verbunden wird. Im Ergebnis finden die somatisch markierten Handlungsalternativen Eingang in das Entscheidungsfindungskalkül. Freilich wird der Entscheidungsträger insbesondere negativ konnotierte Handlungsalternativen vermeiden wollen. Für Damasio stellt sich somit in keiner Weise eine Unvereinbarkeit von Emotionen und Rationalität dar.

Unstreitig ist, dass (positive und negative) Emotionen schneller als die rationale (inter-temporale) Nutzenabwägung sind, woraus sich ergibt, dass Affekte die Wahrnehmung und Bewertung von Wahlhandlungen bedingen. Das entscheidungstheoretische Postulat, negative und positive Konsequenzen abzuwägen, kann unter dem Einfluss von Affekten gerade noch als vorausgehende „Gewichtung“¹⁰³⁸ im Entscheidungsprozess theoretische Akzeptanz finden.¹⁰³⁹

Die Rolle der Emotionen und Normenkonformität ist unstreitig ein weites unkalkulierbares Feld, insbesondere dann, wenn wir wie Frank feststellen müssen, dass auch die Bindungskraft von moralischen Gefühlen nicht ausreichend ist.¹⁰⁴⁰ Diese Sicht impli-

¹⁰²⁹ Newmark, C. (2008): S. 96.

¹⁰³⁰ Vgl. Damasio, A. R. (2006): S. 328.

¹⁰³¹ Newmark, C. (2008): S. 96. Die physische Substanz bildet die *res extensa* und die nicht-physische Seele bildet die *res cogitans*. Vgl. Damasio, A. R. (2006): S. 173 sowie S. 328-333.

¹⁰³² Vgl. Damasio, A. R. (2006): S. 173.

¹⁰³³ Damasio, A. R. (2006): S. 86.

¹⁰³⁴ Vgl. Damasio, A. R. (2006): S. 87.

¹⁰³⁵ Damasio, A. R. (2006): S. 236.

¹⁰³⁶ Somatisch ist ein medizinischer Terminus für den körperlichen bzw. organischen Zustand. Vgl. Damasio, A. R. (2006): S. 237.

¹⁰³⁷ Damasio, A. R. (2006): S. 237.

¹⁰³⁸ Lindner-Braun, C. (2008): S. 251.

¹⁰³⁹ Vgl. Lindner-Braun, C. (2008): S. 251.

¹⁰⁴⁰ Vgl. Frank, R. (1992): S. 27.

ziert aber keinen Konflikt von Rationalität und Gefühlen, sondern einen Konflikt innerhalb der Affekte. Rawls sagt, dass es für Hume grundsätzlich keinen Konflikt von Verstand und Affekten geben kann, da Hume davon ausgeht, dass die Vernunft nur eine „Sklavin der Affekte“¹⁰⁴¹ ist.¹⁰⁴² Besonders extreme Gefühle eignen sich als Beleg dafür, dass moralische Gefühle nicht immer an das Handeln binden. Das bedeutet, dass sich rationales Handeln insoweit ändert, wie Emotionen in die Entscheidung Eingang finden. Tatsächlich scheitern somit Vorhersagen, die auf extrinsischen Motiven beruhen, deshalb, weil intrinsische Motivationen handlungsbestimmend sind.¹⁰⁴³ Allerdings weist Hume daraufhin, dass es uns oftmals gelänge, beim „Streben nach unseren wichtigeren und bleibenden Interessen“¹⁰⁴⁴ den heftigen Affektiven entgegenzuhandeln.¹⁰⁴⁵ So ist bei Hume die Geistesstärke diejenige dauerhafte Disposition, in deren Rahmen die ruhigeren Affekte eine zentrale Rolle einnehmen, die uns dazu befähigen, „umfassendere Ziele“¹⁰⁴⁶ zu verfolgen.¹⁰⁴⁷ Insbesondere der letzte Aspekt soll von dem Gedanken einer Installation eines steuermoralischen Gewissens getragen werden.

3.3.2.3 Modell der moralischen internen Sanktion

3.3.2.3.1 Modellbeschreibung

„Der Mensch macht Gesetze[...]“¹⁰⁴⁸, sagt Buchanan. Unter der Begrifflichkeit Gesetze fasst Buchanan sowohl formales als auch nichtformales Recht zusammen.¹⁰⁴⁹ Dabei werden unter nichtformalem Recht ethisch-moralische Gebote verstanden.¹⁰⁵⁰ Diese Auffassung scheint insofern nachvollziehbar, als die Verletzung sowohl von formalen Normen als auch von nichtformalen, moralischen Normen konstitutiv ist.¹⁰⁵¹ Damit ist gemeint, dass moralische Normen einen genuinen Verpflichtungscharakter besit-

¹⁰⁴¹ Hume hierzu wörtlich: „Reason is, and ought only to be the slave of the passions, and can never pretend to any other office than serve and obey them. As this opinion may appear somewhat extraordinary, it may not be improper to confirm it by some other considerations.“ *Hume, D.* (2008): S. 297.

¹⁰⁴² Vgl. *Rawls, J.* (2004): S. 60.

¹⁰⁴³ Vgl. *Bizer, K.* (1998): S. 15.

¹⁰⁴⁴ *Rawls, J.* (2004): S. 63.

¹⁰⁴⁵ Vgl. *Rawls, J.* (2004): S. 63.

¹⁰⁴⁶ *Rawls, J.* (2004): S. 63.

¹⁰⁴⁷ Vgl. *Rawls, J.* (2004): S. 63.

¹⁰⁴⁸ *Buchanan, J. M.* (1984): S. 152.

¹⁰⁴⁹ Vgl. *Buchanan, J. M.* (1984): S. 167 ff.

¹⁰⁵⁰ Vgl. *Buchanan, J. M.* (1984): S. 167.

¹⁰⁵¹ Vgl. *Stemmer, P.* (2002): 37.

zen.¹⁰⁵² Der vordergründige Unterschied vollzieht sich in der Art der Sanktionierung der Pflichtverletzung: So sind moralische Sanktionen gerade nicht wie juristische Sanktionen mit unmittelbar greifbaren physischen oder monetären Konsequenzen verbunden, sondern wirken internalisiert, wie beispielsweise das schlechte Gewissen. Solche internalisierten Sanktionen wie etwa Schuldgefühle sind Ausdruck einer „ehrlichen inneren Bejahung der Sitten- und Rechtsordnung“¹⁰⁵³.

Sofern man sich allerdings darauf einlässt, das Modell des Homo oeconomicus mit Gefühlen zu aspirieren, muss man sich darüber klar sein, dass die restriktiven Modellkonventionen verletzt werden und man sich in den Abgrund des Gefühlslebens begibt. Man kann sich somit leicht vorstellen, dass diese individuellen Wertvorstellungen durchaus das Entscheidungskalkül zur Hinterziehung beeinflussen werden.

Da die Moral als eine internalisierte Verhaltensregel aufgefasst wird, beschränkt sie die Handlungsalternativen, gleichsam wie es bei formellen Regeln oder Preisen angenommen wird.¹⁰⁵⁴ Insofern wird die rationale Nutzenmaximierung durch eine spezifische innere Restriktion begrenzt. Das Handeln des Homo oeconomicus wäre danach nicht nur durch Kalkulation bestimmt, sondern auch durch Affekte, die dazu führen, dass er „den Weg der leidenschaftslosen Nutzenmaximierung verlässt“.¹⁰⁵⁵ Im Folgenden kann gezeigt werden, wie sich das Entscheidungskalkül zur Hinterziehung ändert, wenn intrinsische Sanktionen implementiert werden. Hierzu kann angenommen werden, dass die Präferenzen des Steuerpflichtigen über das verfügbare Einkommen W und die Steuerhinterziehung H als solche definiert sind.¹⁰⁵⁶ Kliemt bildet moralisches Handeln als einen Konflikt zweier unterschiedlicher Bestimmungskräfte ab, die gleichsam wie „zwei Seelen in der Brust“¹⁰⁵⁷ die Geschehnisse des Individuums beeinflussen: „Evidently the assumptions that there are two orders influencing the behaviour of an individual actor may be interpreted as modelling the classical tension between ‚duty‘ and ‚desire‘.“¹⁰⁵⁸ Die Nutzenfunktion verändert sich mithin zu:

$$(66) \quad U = U[W; H], \text{ wobei } \frac{\partial U}{\partial H} < 0, \frac{\partial^2 U}{\partial^2 H} < 0 \text{ gilt.}$$

Die Annahme, dass die erste und zweite partielle Ableitung negativ sind, trägt somit dem Gedanken Rechnung, dass die Hinterziehung psychischen Disnutzen verursacht.

¹⁰⁵² Vgl. Stemmer, P. (2002): S. 37.

¹⁰⁵³ Schmölders, G. (1965): S. 320.

¹⁰⁵⁴ Vgl. Leschke, M. (1995): S. 219.

¹⁰⁵⁵ Baurmann, M. (1996): S. 5.

¹⁰⁵⁶ Vgl. Beckmann, K. (2003): S. 118.

¹⁰⁵⁷ Kliemt, H. (1993): S. 292.

¹⁰⁵⁸ Kliemt, H. (1990): S. 43.

Tatsächlich kann eine derartige Nutzenfunktion als Konflikt zwischen moralischer Vorstellung und Einkommen interpretiert werden: Das moralische Individuum hingegen handelt aus einer inneren Überzeugung heraus und bezieht sich stets in seiner Analyse durchweg auf sein moralisches Bewusstsein. Das moralische Bewusstsein ist gekennzeichnet durch die Gehorsam fordernde Pflicht, demgemäß zu handeln.¹⁰⁵⁹

Das moralische Handeln (= steuerehrliches Verhalten) vollzieht sich somit unabhängig von dessen Konsequenzen.¹⁰⁶⁰ Andererseits ist der rationale Akteur getrieben zur Maximierung seines Nutzens. So verändert sich dessen Erwartungsnutzen in Rückgriff auf das obige Grundmodell ohne Modifikationen zu:

$$(19)**** \quad E[U] = (1-p) \cdot U[W \cdot (1-t) + t \cdot H; H] + p \cdot U[W \cdot (1-t) - t \cdot \pi \cdot H; H].^{1061}$$

Es scheint interessant zu sein danach zu fragen, was passiert, sobald ein steuerehrlicher Homo oeconomicus einen Euro hinterzieht. Hierzu wird der modifizierte Erwartungsnutzen nach H an der Stelle H = 0 abgeleitet.

$$(20)**** \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} = (1-p) \cdot \left\{ \frac{\partial U}{\partial H} [W \cdot (1-t); 0] + \frac{\partial U}{\partial W} [W \cdot (1-t); 0] \right\} \\ + p \cdot \left\{ \frac{\partial U}{\partial H} [W \cdot (1-t); 0] + \frac{\partial U}{\partial W} [W \cdot (1-t); 0] \right\}.$$

Die obige Bedingung wird so umgestellt, dass gilt:

$$(20.1)**** \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} = t \cdot (1-p) - t \cdot p \cdot \pi \geq - \frac{\left[\frac{\partial U}{\partial H} [W \cdot (1-t); 0] \right]}{\left[\frac{\partial U}{\partial W} [W \cdot (1-t); 0] \right]}.^{1062}$$

Der rechte Term der obigen Bedingung (20.1)***** zeigt die Grenzrate der Substitution zwischen dem Einkommen und der Moral im Fall der Steuerehrlichkeit (H = 0) und der linke Term den erwarteten Ertrag eines ersten marginal hinterzogenen Euros. Da die Handlungsalternative, Hinterziehung der Steuer, als moralisch verwerflich erachtet wird, kann hieraus geschlossen werden, dass der steuerehrliche Bereich größer ausfällt als im Grundmodell.¹⁰⁶³ Das bedeutet ferner, dass erst dann Steuern hinterzogen wer-

¹⁰⁵⁹ Vgl. Homann, K. (1988): S. 233.

¹⁰⁶⁰ Vgl. Binmore, K. (1994): S. 110, Kliemt, H. (1990): S. 43.

¹⁰⁶¹ Vgl. Beckmann, K. (2003): S. 118 f.

¹⁰⁶² Vgl. Beckmann, K. (2003): S. 119.

¹⁰⁶³ Vgl. Beckmann, K. (2003): S. 119.

den, wenn der Ertrag der Hinterziehung „an der Grenze“¹⁰⁶⁴ positiv ist, da der Bruch mit der eigenen Wertvorstellung einen psychischen Disnutzen verursacht.¹⁰⁶⁵ Der Einstieg in die Steuerhinterziehung wird „erschwert“, je höher die mit der Hinterziehung verbundenen psychischen Kosten sind. Formal wird dies durch eine höhere Grenzrate der Substitution zwischen H und W ausgedrückt. Das Modell der internen Sanktion ist ein Konzept „theoretischer Sparsamkeit“¹⁰⁶⁶, da die rationale Nutzenmaximierung „nur durch eine gewisse zusätzliche ‚innere‘ Restriktion“¹⁰⁶⁷ begrenzt wird. In dem folgenden Kapitel wird untersucht, ob das Modell der internen Sanktion tatsächlich Tugendhaftigkeit begründen kann.

3.3.2.3.2 Begründet das Modell der internen Sanktion moralisches Handeln?

Die Integration von Moral in das rationale Verhalten führt dazu, dass aus einer Vielzahl von Handlungsalternativen bestimmte Handlungsalternativen als moralisch qualifiziert bewertet und markiert werden. Die Leistungsfähigkeit eines sogenannten - bildlich gesprochen - moralischen Markers stellt somit auf das Ob und das Ausmaß der Differenzen in dem Bestand der Handlungsalternativen ab.¹⁰⁶⁸ So wäre vorstellbar, dass die Steuerhinterziehung zwar im Bereich des Möglichen und Nutzenstiftenden läge, jedoch als Handlungsoption aufgrund einer moralischen Vorqualifizierung nicht zur Disposition steht. Die Moral wird somit als Änderung des Bezugs- oder Interpretationsrahmens der Festlegung von Handlungsalternativen in das ökonomische Verhaltensmodell eingeführt.¹⁰⁶⁹ So stellt Priddat fest, dass sich zwar der Bestand der Handlungsalternativen ändert, nicht jedoch das Konstruktionsschema des Akteurs.¹⁰⁷⁰

Der zuletzt genannte Aspekt führt allerdings dazu, dass Baurmann die Schuldgefühle im Rahmen des Modells der internen Sanktion für nicht begründbar hält.¹⁰⁷¹ Baurmanns Auffassung lässt sich leicht nachvollziehen: Wenn der Homo oeconomicus bei der Entscheidung zur Steuerhinterziehung ein schlechtes Gewissen verspürt, sind diese Schuldgefühle nur dann erklärbar, wenn diese Handlung seinen eigenen ethischen Ansprüchen widerspricht. Anders gewendet, wenn ich mich grundlos fürchte, ist diese Furcht höchstens pathologisch-krankhafter Natur, aber nicht begründbar. Angenommen, ein Individuum hätte eine „ehrliche[.] innere[.] Bejahung der Sitten- und Rechts-

¹⁰⁶⁴ Beckmann, K. (2003): S. 119.

¹⁰⁶⁵ Vgl. Beckmann, K. (2003): S. 119.

¹⁰⁶⁶ Baurmann, M. (1996): S. 6.

¹⁰⁶⁷ Baurmann, M. (1996): S. 6.

¹⁰⁶⁸ Vgl. Priddat, B. P. (2001): S. 24.

¹⁰⁶⁹ Vgl. Priddat, B. P. (2001): S. 25, Weise, P. (1997): S. 62.

¹⁰⁷⁰ Vgl. Priddat, B. P. (2001): S. 25.

¹⁰⁷¹ Vgl. Baurmann, M. (1996): S. 7-8.

ordnung“¹⁰⁷², so würde diese Haltung auf einen „internen Standpunkt“¹⁰⁷³ hinweisen. Verstößt ein Individuum gegen seine eigene Überzeugung, indem es die Steuer hinterzieht, wäre eine Hervorrufung von Schuldgefühlen begründbar.

Angenommen, die informelle „Institution Moral“¹⁰⁷⁴ würde in Form von Verhaltensrestriktionen in das ökonomische Modell eingeführt, so würde der Homo oeconomicus die sanktionierte Handlung deswegen nicht durchführen, weil er das Auftreten von Schuldgefühlen vermeiden will.¹⁰⁷⁵ Somit liegt dem Modell interner Sanktion die Vermeidung von Schuldgefühlen zugrunde, jedoch nicht die Ursache begründender Pflicht- und Schuldgefühle.¹⁰⁷⁶ Nach Baurmann handelt der Homo oeconomicus damit aus einer „hypothetischen Norm“¹⁰⁷⁷, die ihm moralisches Handeln vorschreibt, damit er keine Schuldgefühle verspürt bzw. um Pflichtgefühle zu befriedigen. Offensichtlich ist das Problem der Begründung von Gefühlen im Modell des Homo oeconomicus zirkulär, da der Homo oeconomicus die Erklärung seiner Gefühle nur durch die Begründung ihrer Existenz erklären kann.¹⁰⁷⁸ Baurmann sagt, dass Schuld- oder Pflichtgefühle nur dann eintreten können, wenn wir der Überzeugung sind, dass bestimmte Handlungen falsch oder richtig sind, und dass wir nicht deswegen eine Handlung als falsch oder richtig beurteilen, weil wir Schuld- oder Pflichtgefühle haben.¹⁰⁷⁹

Aus empirischen Untersuchungen ist bekannt, dass viele deutsche Steuerbürger die Steuer gezahlt haben, weil sie es als ihre Pflicht gesehen haben.¹⁰⁸⁰ Inwiefern dieses Pflichtempfinden Ausdruck innerer Überzeugung ist, ist eine andere Frage. Durchaus können Pflicht und Neigung auseinanderfallen. Insofern kann davon ausgegangen werden, dass nicht immer die moralisch gebotenen Handlungen als solche aufgrund von Affekten bevorzugt werden. Die (starken) Affekte sind nicht immer ausschlaggebend.¹⁰⁸¹ So sagt Kant: „Geschieht die Willensbildung zwar gemäß dem moralischen Gesetze, aber nur vermitteltst eines Gefühls, welcher Art es auch sei, das vorausgesetzt werden muss, damit jenes ein hinreichender Bestimmungsgrund des Willens werde,

¹⁰⁷² Schmölders, G. (1965): S. 320.

¹⁰⁷³ Baurmann, M. (1996): S. 7.

¹⁰⁷⁴ Hegselmann, R. et al. (1986): S. 151.

¹⁰⁷⁵ Vgl. Leschke, M. (1995): S. 219.

¹⁰⁷⁶ Vgl. Baurmann, M. (1996): S. 7.

¹⁰⁷⁷ Baurmann, M. (1996): S. 7.

¹⁰⁷⁸ Vgl. Baurmann, M. (1996): S. 8.

¹⁰⁷⁹ Vgl. Baurmann, M. (1996): S. 8.

¹⁰⁸⁰ Diese Pflicht kann beispielsweise auf das besondere Verhältnis zwischen Staat und Individuum zurückgeführt werden. Körner/Strotmann haben gezeigt, dass zwischen steuermoralisches Verhalten einer und die Identifikation mit dem Staat andererseits ein positiver – allerdings nicht besonders signifikanter – Zusammenhang besteht. Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 114.

¹⁰⁸¹ Vgl. Rawls, J. (2004): S. 63.

mithin nicht um des Gesetzes willen; so wird die Handlung zwar Legalität, aber nicht Moralität enthalten.“¹⁰⁸² Das Vorhandensein von Pflichtgefühlen geht also mit einer eigenständigen Motivation einher, die sich in positiver Gestimmtheit äußert, wenn eine Handlung befolgt wird, die als geboten erachtet wird. Schuldgefühle werden folglich mit negativen Gefühlen einhergehen, wenn Handlungen verfolgt werden, die als verwerflich erachtet werden.

Da der Homo oeconomicus zur echten Internalisierung von Normen nicht befähigt ist, sind mit die ihr verbundenen (echten) Pflichtgefühle zur Erfüllung somit denktheoretisch ausgeschlossen. Für Hohmann werden ohnehin moralische Intentionen in ökonomischen Transaktionen nicht in unmittelbare Handlungsmotive dargebracht, sondern durch sanktionsbewehrte Regeln zur Geltung gebracht.¹⁰⁸³ Die rationale Begründung steuermoralischen Verhaltens sieht sich mithin einem Begründungsproblem ausgesetzt. Ganz offensichtlich wird durch die Konstruktion eines nicht weiter hinterfragten hypothetischen Imperativs ein moralisch gebotenes Verhalten ad hoc „erkauft“¹⁰⁸⁴. Warum die Begründung derartiger normativer Ansprüche mit erheblichen Schwierigkeiten versehen ist, soll in dem nächsten Kapitel gezeigt werden.

3.3.2.3.3 Ist eine rationale Begründung steuerethischer Normen möglich?

Das Hauptproblem der normativen Besteuerungsethik ist ein Problem der Ethikbegründung.¹⁰⁸⁵ Existenz, Grund und Charakteristik moralischer Verpflichtung sind eng miteinander verbunden.¹⁰⁸⁶ In einer postkonventionellen Ethik müssen nach Kuhlmann nur solche Normen anerkannt werden, die begründet werden können: Der normative Gehalt einer moralischen Verpflichtung muss letztbegründet sein, sodass sich immer die erneut auftretende Frage nach einer Begründung adäquat abweisen lässt. Sofern die Letztbegründung nicht gelingt, bedeutet dies eine bedingte Begründung und damit eine Relativierung ihrer Legitimation.¹⁰⁸⁷

Aus dieser Überlegung folgt sachlogisch ein hypothetischer Imperativ, dessen Begründung sich ausschließlich innerhalb eines Zirkelschlusses produzieren lässt. Gleichwohl besteht offenkundig das Problem, dass sich Normen wiederum nur aus Normen ableiten lassen und gar nicht auf Fakten stützen. Somit liegt das Problem eines Begrün-

¹⁰⁸² Kant, I. (1961): S. 117.

¹⁰⁸³ Vgl. Hohmann, K. (1993): S. 47.

¹⁰⁸⁴ Der hypothetische Imperativ ist namensgebend für jene Art von Wertvorstellungen, die für den rationalen Akteuren handlungsbestimmend ist: Diese Wertvorstellungen sind rein hypothetisch.

¹⁰⁸⁵ Die wesentlichen Aspekte lassen sich in folgenden zwei Fragen differenzieren: Gibt es eine Verpflichtung zu steuermoralischem Verhalten und lässt sich diese Verpflichtung gleichsam als Norm begründen? Was ist das Charakteristikum einer solchen moralischen Verpflichtung?

¹⁰⁸⁶ Vgl. Kuhlmann, W. (1993): S. 10.

¹⁰⁸⁷ Vgl. Kuhlmann, W. (1993): S. 12 sowie Kuhlmann, W. (1986): S. 207 ff.

dungsregresses vor, das Albert als „Münchhausen-Trilemma“¹⁰⁸⁸ bezeichnet hat. Die verbleibenden Alternativen sind mithin:¹⁰⁸⁹

- Die Führung eines unendlichen (infinitiven) Begründungsregresses, sofern für die Benennung eines Grundes wieder ein neuer Grund genannt wird.
- Direkter oder indirekter Rückgriff auf einen Grund, der wiederum den geführten Grund selbst begründet und damit zu einem Zirkelschluss führt.¹⁰⁹⁰ Folgt man der Argumentation Joerdens, so ist der logische Ableitungszusammenhang des Zirkelschlusses nicht zu beanstanden.¹⁰⁹¹ Allerdings bildet der Zirkelschluss einen Ableitungszusammenhang ab, bei dem die Konklusion bereits Bestandteil der Prämisse ist. Formal würde das Problem des Zirkelschlusses der Form: $(A1 \wedge A2 \wedge A3) \rightarrow A1$ entsprechen.¹⁰⁹²
- Abbruch des Hinterfragens der jeweils davor gelagerten Norm zu einem bestimmten Punkt. Der Abbruch des Hinterfragens bedeutet einen Begründungsabbruch einer bestimmten Norm.¹⁰⁹³ Sofern der letzte Grund seinerseits nicht begründet wird, ist nichts begründet. Keuth führt hierzu aus, dass der Abbruch des Hinterfragens leicht dazu verleitet, den vorgelagerten unbegründeten Grund zum *Dogma* zu erheben.¹⁰⁹⁴

Das Münchhausen-Trilemma führt somit zu der Erkenntnis, dass hinreichende (Letzt-) Begründung nicht möglich ist, da alles begründet werden muss.¹⁰⁹⁵ Es reift jedoch die Erkenntnis, dass das Begründungsproblem nicht allein auf der Begründung steuerethischer Verhaltensnormen reduziert ist, sondern sich auf alle „Beziehungen zwischen einem Grund und einem vom Grund zu Begründenden[.]“¹⁰⁹⁶ bezieht.¹⁰⁹⁷

¹⁰⁸⁸ Albert, H. (1969): S. 15.

¹⁰⁸⁹ Vgl. Albert, H. (2003): S. 85-86.

¹⁰⁹⁰ Vgl. Puppe, I. (2008): S. 146.

¹⁰⁹¹ Vgl. Joerden, J. C. (2009): S. 364.

¹⁰⁹² In Anlehnung an Joerden, J. C. (2009): S. 364.

¹⁰⁹³ Vgl. Albert, H. (1969): S. 15.

¹⁰⁹⁴ Vgl. Keuth, H. (1993): S. 204.

¹⁰⁹⁵ Vgl. Keuth, H. (1993): S. 203.

¹⁰⁹⁶ Keuth, H. (1993): S. 204. [Kursiv hervorgehoben im Original].

¹⁰⁹⁷ Die Literatur führt hierzu an, dass die Entstehung des Münchhausen-Trilemmas Ausfluss der Forderung lediglich deduktiver Begründung sei. In der hier angesprochenen Passage bezieht sich Keuth im Wesentlichen auf Apel, K.-O. (1976): S. 58 und Habermas, J. (1983): S. 90. Vgl. Keuth, H. (1993): S. 203. Keuth widerspricht diesen Ausführungen eindeutig und führt aus, dass das Trilemma nicht alleine auf die Deduktion zurückzuführen ist. Vgl. Keuth, H. (1993): S. 204-205.

3.3.2.4 „Crowding out“ intrinsischer steuerehrlicher Motivation durch staatliches Handeln

3.3.2.4.1 Begriffsbestimmung des crowding out

Die Probleme, die sich bei der Begründung von steuerehrlichen Normen einstellen, sind ein kritikwürdiger Aspekt. Die logische Ableitung unerwünschter Konklusionen, die aus einem annahmegemäß affektiven Verhalten folgt, ist ein anderes Problem. Die Analyse soll somit zeigen, dass staatliches Handeln unkontrollierte Emotionen hervorrufen kann, die moralische interne Normen verdrängen können. Die Auslösung heftiger Affekte soll als Beleg dafür dienen, dass Emotionen sich als unkontrollierbare Dimension nur bedingt als Modellprämisse eignen. Grundsätzlich ist klärungsbedürftig, ob die Lehre das Problem erfasst hat, dass intrinsische Motivationen von extrinsischen Motivationen verdrängt werden können. Bisher wurde angenommen, dass das menschliche Handeln durch beide Dimensionen beschrieben werden kann.¹⁰⁹⁸ Auch hierbei wurde gezeigt, dass Normenkonformität auf beide Motivationen gleichsam angewiesen ist. Allerdings scheint die Frage nach der Wechselwirkung berechtigt, da mehr oder weniger implizit angenommen wurde, dass Steuerehrlichkeit bei fehlender intrinsischer Motivation durch stärkere Sanktionen oder größere Aufdeckungswahrscheinlichkeit erzwungen wird. Insofern haben soziale Normen oder moralische Ideale, soweit diese entscheidungsrelevant waren, staatliche Sanktionen entlasten können.

Das Phänomen des Verdrängens - „*crowding out*“¹⁰⁹⁹ - intrinsischer Motivationen geht auf eine empirische Studie von Frey/Oberholzer-Gee zurück, die die Akzeptanz der Schweizer zur Zwischenlagerung atomaren Mülls untersucht haben.¹¹⁰⁰ Tatsächlich hat sich mehr als die Hälfte der befragten Haushalte (50,8 %) für eine Zwischenlagerung vor Ort ausgesprochen, ohne eine entsprechende Kompensation zu erhalten. Allerdings stellten Frey/Oberholzer-Gee fest, dass die Akzeptanz der Testhaushalte bei einer in Aussicht gestellten Kompensationssumme von 2.175 \$ bis 6.525 \$ signifikant auf 24,6 % fiel.¹¹⁰¹ Somit konnte gezeigt werden, dass extern gesetzte Handlungsstrukturen eigene intrinsische Handlungsmotivationen verdrängen können.

Staatliches Handeln ist nach den Ausführungen von Bowles geradezu prädisponiert, Emotionen hervorzubringen. Angenommen, man akzeptiere Bowles Theorie, dass insbesondere staatliches Handeln Auswirkungen auf die Präferenzen der Individuen hat, so ist unter der Annahme intrinsischer Motive keine Vorhersage möglich: „If pref-

¹⁰⁹⁸ Vgl. Frey, B. S./Oberholzer-Gee, F. (1997): S. 746.

¹⁰⁹⁹ Der Begriff des „crowding out“ geht auf das makroökonomische Phänomen zurück, bei dem die zunehmende staatliche Nachfrage die private Nachfrage zurückdrängt. Vgl. u.a. Wildmann, L. (2007): S. 7, Hens, T./Strub, C. (2004): S. 80, Dieckheuer, G. (2003): S. 297.

¹¹⁰⁰ Vgl. Frey, B. S./Oberholzer-Gee, F. (1997): S. 746-755.

¹¹⁰¹ Vgl. Frey, B. S./Oberholzer-Gee, F. (1997): S. 749.

erences are affected by the policies or institutional arrangements we study, we can neither accurately predict nor coherently evaluate the likely consequences of new policies or institutions without taking account of preference endogeneity.“¹¹⁰² Auch haben Feld/Frey festgestellt, dass das Gefühl, stets unter Generalverdacht bei der Finanzbehörde zu stehen, ein *crowding out* intrinsischer Motivationen verursacht.¹¹⁰³ Dieses Phänomen konnte bereits im Rahmen der spieltheoretischen Analyse bei der endogenen Herleitung der Steuermoral gezeigt werden. Steuermoralisches Verhalten stellte sich demgemäß als simultanes Gleichgewicht für unterschiedliche Bestrafungswahrscheinlichkeiten durch die Finanzbehörde ein.¹¹⁰⁴ Eine Verdrängung steuermoralischer intrinsischer Dispositionen lässt sich im Rahmen dieser Analyse lediglich ad hoc auf Emotionen zurückführen, die annahmegemäß von hinreichender Entscheidungsrelevanz sind.¹¹⁰⁵ Diese Emotionen werden dementsprechend durch bestimmte Verhaltensweisen der Steuerbehörden oder andere bestimmte hoheitliche Entscheidungen ausgelöst.

Das BMF hatte dementsprechend einen Forschungsauftrag an das IAW vergeben, diejenigen Einflussgrößen der Steuermoral empirisch zu untersuchen, die das Verhältnis zum Staat ausdrücken können.¹¹⁰⁶ In dem Gutachten wird deutlich, dass sich das Vertrauen in das Parlament, Stolz auf die Staatsbürgerschaft, direkt-demokratische Elemente positiv auf die Steuermoral auswirken.¹¹⁰⁷ Eine negative Auswirkung der gesamtwirtschaftlichen Abgaben- und Steuerquote auf die Steuermoral wird allerdings nicht durch bivariate Analysen gestützt.¹¹⁰⁸

Dass Handlungen emotionsgetragen sind und sogar das Steuerverhalten beeinflussen können, soll anhand von zwei kurzen empirischen Studien gezeigt werden.

3.3.2.4.2 Kurzstudie 1: „poll tax riots 1990“

Durchaus ist es historisch belegbar, dass die Einführung neuer Steuern zu Steuerwiderständen führen kann: Als 1989 in Schottland und 1990 in England die Kopfsteuer - die community charge (Poll Tax) - eingeführt wurde¹¹⁰⁹, ersetzte sie die Steuer auf das Realvermögen. Die Abschaffung der Kommunalsteuer ging mit erheblichem politi-

¹¹⁰² Bowles, S. (1998): S. 75.

¹¹⁰³ Vgl. Frey, B. S./Feld, L. P. (2002b): S. 25.

¹¹⁰⁴ Vgl. Ausführungen in Kapitel 3.2.3.2.4.

¹¹⁰⁵ Vgl. Elster, J. (1998): S. 48.

¹¹⁰⁶ Vgl. BMF (2005): S. 49.

¹¹⁰⁷ Eine zugrunde liegende bivariate Analyse belegt diese Hypothese. Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 77-79 sowie S. 93.

¹¹⁰⁸ Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 93.

¹¹⁰⁹ Vgl. Smith, P. (1991): S. 421.

schem Widerstand einher, da beklagt wurde, dass diese regressiv wirkende Kopfsteuer einen sozial ungerechten Charakter hätten. Zudem wurde befürchtet, dass die Einführung der community charge zur Einschränkung des finanziellen Spielraums auf kommunaler Ebene führen würde.¹¹¹⁰ Aufgrund des formierten politischen Widerstandes, der zu den „poll tax riots“¹¹¹¹ im Mai/Juni 1990 führte, bezeichnet Burns diese Steuer als „hatred tax“.¹¹¹² Allerdings ist die Gleichsetzung der community charge mit der poll tax insoweit nicht zutreffend, wie die Erfüllung steuerlicher Pflichten an das Recht der Ausübung von Wahlrechten geknüpft ist. Tatsächlich aber wurde dieser Begriff auf oppositioneller Ebene gleichgesetzt.¹¹¹³ Jedoch nicht nur politischer Protest geleitete die Einführung der Kopfsteuer, sondern auch ein erhebliches Ausmaß an Steuerhinterziehung. Eine derartige kollektive Steuerverweigerung lässt sich mit der Überlegungen in Übereinstimmung bringen, dass die Scheu zur Hinterziehung immer geringer wird, je größer die Anzahl derer ist, die Einkommen hinterziehen. Insofern existiert eine „kritische Masse“¹¹¹⁴ von Steuerhinterziehern, die für den kollektiven Normenbruch verantwortlich gemacht werden kann. Bizer¹¹¹⁵ aber argumentiert, dass objektiv nachvollziehbare Parameter wie die Kosten des politischen Widerstandes, die tatsächliche steuerliche Belastung und die damit zu erwarteten Nettoerträge nicht für die Erklärung der poll tax-Revolution ausreichend sind. Er folgert daraus, dass der Staat auf die Gefühle Rücksicht nehmen müsse, wenn er erfolgreich regulativ eingreifen möchte.¹¹¹⁶ Leschke vermutet sogar, dass, wenn hoheitliches Handeln zu einer nachhaltigen Erosion der Steuerehrlichkeit führt, das ursprüngliche Niveau der Steuerehrlichkeit auch dann nicht wieder erreicht wird, wenn diese hoheitliche Maßnahme vollständig zurückgenommen wird. Es stellt sich mithin eine besondere Situation der Irreversibilität ein, die Leschke als „Hysteresis-Effekt“¹¹¹⁷ bezeichnet hat.

3.3.2.4.3 Kurzstudie 2: „Steuerverweigerung aus Gewissensgründen“

Bisher ist in der Analyse angenommen worden, dass die Erfüllung steuerlicher Pflichten einerseits bei Zuwiderhandlung sanktionsbehaftet extrinsisch erzwungen und andererseits als moralisch gebotene Handlung intrinsisch motiviert wird. In beiden Fällen

¹¹¹⁰ Vgl. Haverland, M. (1994): S. 9.

¹¹¹¹ Burns, D. (1992).

¹¹¹² Burns, D. (1992): S. 9.

¹¹¹³ Vgl. Winetrobe, B. K. (1992): S. 422.

¹¹¹⁴ Gaertner, W. (1988): S. 123.

¹¹¹⁵ Vgl. Bizer, K. (1998).

¹¹¹⁶ Vgl. Bizer, K. (1998): S. 17 f.

¹¹¹⁷ Leschke, M. (1999): S. 169. Dieses Phänomen zeigt, dass die Erosion nicht nur die Rückbildung steuermoralischer Determinanten wie Identifikation oder Vertrauen zur Konsequenz hat, sondern dass diese steuerehrlichen Verhaltensdeterminanten u.U. dauerhaft zerstört werden. Vgl. Leschke, M. (1999): S. 172

aber steht in keiner Weise die Erfüllung steuerlicher Pflichten selbst moralisch zur Disposition. Anders gewendet, kann es u.U. moralisch geboten sein, die Abführung der Steuer aus Gewissensgründen zu verweigern?

Durchaus ist es auch legitim, danach zu fragen, was der Staat mit den vereinnahmten finanziellen Mitteln bewirkt. Staaten stellen nicht nur die Straßenbeleuchtung¹¹¹⁸ bereit oder bekämpfen eine Mückenplage¹¹¹⁹, so wie es einige mikroökonomische Lehrbücher die Rolle des Staates für Lehrzwecke darlegen. Es ist ebenso empirisch zutreffend, dass Staaten Maßnahmen veranlassen bzw. budgetpolitische Entscheidungen¹¹²⁰ treffen, die einen Dissens hervorrufen.¹¹²¹ Dissens ist in einem demokratischen Staat „kein Schönheitsfehler, sondern gehört zu seinem Wesen“¹¹²². Tiedemann führt jedoch aus, dass zu den wesentlichen Grundprinzipien einer staatlichen Gemeinschaft der Gehorsam seiner Mitglieder gegenüber der Rechtsordnung gehört.¹¹²³ Das Demokratieprinzip verbürgt sich dafür, dass „sich die Rechtsordnung nicht allzu weit von der Interessenlage und dem politischen wie ethischen Bewusstsein der Bürger entfernen kann.“¹¹²⁴

Mit einer Verfassungsbeschwerde versuchten zwei Pazifisten im Jahr 1999, den Erlass der Lohnsteuer und des Solidaritätszuschlag zu erreichen, da sie es aus Gewissensgründen gem. Art. 4 Abs. 1 GG ablehnten, über die von ihrem Lohn abgezogenen Steuern „den von der NATO unter Beteiligung der Bundeswehr gegen die damalige Bundesrepublik Jugoslawien geführten ‚Aggressionskrieg‘ mitzufinanzieren.“¹¹²⁵ Mangels Aussicht auf Erfolg hat das BVerfG die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen. Das BVerfG führt in seiner Entscheidung aus, dass die Steuer ein Finanzierungsinstrument sei, aus dessen Aufkommen die Staatshaushalte

¹¹¹⁸ Vgl. Donges, J./Freytag, A. (2004): S. 163.

¹¹¹⁹ Vgl. Fritsch, M./Wein, T./Ewers, H. J. (2005): S. 100.

¹¹²⁰ Vgl. Schmehl, A. (2004): S. 223.

¹¹²¹ Insbesondere wird das politische Instrument der Subvention in Literatur kontrovers diskutiert: Äußerst kritisch beurteilt Wernsmann die „Verführungskraft“ bei der Einführung von Subventionen, die oftmals allein dem Umstand des Strebens nach Stimmenmaximierung des Politikers geschuldet ist. Vgl. Wernsmann, R. (2005): S. 126. Ähnlich argumentiert Zacher: „Was die Subvention zu einem Liebling demokratischer Politik macht, ist die Anonymität und Diffusion der Last bei Bestimmtheit der Gunst.“ Zacher, H. F. (1967): S. 311.

¹¹²² Tiedemann, K. (1991): S. 13.

¹¹²³ Den Mitgliedern dieser Gemeinschaft wird Loyalität gegenüber der Rechtsordnung abverlangt. Das Prinzip der Demokratie vermag diese Loyalität im Wesentlichen zu sichern. Vgl. Tiedemann, K. (1991): S. 13.

¹¹²⁴ Tiedemann, K. (1991): S. 13.

¹¹²⁵ BVerfG (2003): S. 1506.

ohne jede Zweckbindung¹¹²⁶ ausgestattet werden.¹¹²⁷ Zudem bestehe zwischen der Heranziehung zur Steuer einerseits und der Entscheidung über deren Verausgabung andererseits keine Abhängigkeit.¹¹²⁸ Die Pflicht zur Steuerzahlung berühre zudem, so die Ausführungen des BVerfG, in keiner Weise den Schutzbereich des Grundrechts der Gewissensfreiheit nach Art. 4 Abs. 1 GG.¹¹²⁹ Folgt man diesen Ausführungen des BVerfG, so ist der Bürger regelmäßig nicht dazu ermächtigt, seine individuelle Steuerbelastung mit der Begründung anzugreifen, dass die hoheitliche Verausgabung von Mitteln seinen individuellen Wertvorstellungen nicht entspreche.¹¹³⁰ Allerdings ist fraglich, ob die Bürger bei dem streitgegenständlichen Sachverhalt schon allein dadurch von jeglicher moralischer Schuld entbunden sind, weil ein hoheitlicher Finanzierungsmechanismus existiert, der die Mittelverwendung und die Mittelvereinnahmung anonymisiert. Schmehl argumentiert, dass es bei dem Vergleich von Affektion und Non-Affektion nicht auf die Zweckbindung ankomme, sondern auf die Zielgerechtigkeit.¹¹³¹ Sofern gerade dieser Zielgerechtigkeit genüge getan wird, führt die Zweckbindung im Gegensatz zur Non-Affektion zu einer „bessere[n] Erfassung der individuellen Präferenzen und folglich der Konsumenten-Souveränität“¹¹³². Dies führe dazu, dass die Mittelverwendung unter „umfassender Informiertheit über Kosten und Nutzen“¹¹³³ entschieden wird.

3.3.2.4.4 Bewertung der Kurzstudien

In gewisser Hinsicht produzieren solche empirischen Beobachtungen eine Erwartungshaltung an die modelltheoretische Spekulation und der Forscher gerät leicht in die Verführung, den Sumpf menschlicher Abgründe als beliebige - handlungsbestimmende - Motive anzuführen: Dem Umstand geschuldet, dass der Erklärungsbeitrag der neoklassischen Verhaltenshypothese begrenzt empirisch-belegbare Ergebnisse zutage bringt, hat dazu geführt, dass in zahlreichen ökonomischen Disziplinen wesentliche

¹¹²⁶ Das sogenannte Non-Affektionsprinzip versagt eine zweckgebundene Verwendung bestimmter Einnahmen. Vgl. *Schmölders, G.* (1965): S. 74. § 8 BHO sowie § 7 HGrG lauten wörtlich: „Alle Einnahmen dienen als Deckungsmittel für alle Ausgaben. Auf die Verwendung für bestimmte Zwecke dürfen Einnahmen beschränkt werden, soweit dies durch Gesetz vorgeschrieben oder im Haushaltsplan zugelassen ist.“ Dem Non-Affektionsprinzip kommt in der Literatur der Rang eines Verfassungsprinzips zu. Vgl. *Wernsmann, R.* (2005): S. 451.

¹¹²⁷ Vgl. *BVerfG* (2003): S. 1506.

¹¹²⁸ Vgl. *Wernsmann, R.* (2005): S. 438.

¹¹²⁹ Vgl. *BVerfG* (2003): S. 1506. Ausführlich hierzu *Naujok, J.-P.* (2003): S. 133 ff.

¹¹³⁰ Ebenso kann ein Bürger seine Steuerbelastung nicht allein deshalb verweigern, weil er die Auffassung vertritt, dass die hoheitliche Verwendung von Mitteln nicht in einem wirtschaftlich gebotenen Maß erfolgt. Vgl. *Wernsmann, R.* (2005): S. 438.

¹¹³¹ Vgl. *Schmehl, A.* (2004): S. 223.

¹¹³² *Schmehl, A.* (2004): S. 223.

¹¹³³ *Schmehl, A.* (2004): S. 223.

verhaltenswissenschaftliche Erkenntnisse Eingang gefunden haben. Hierin erhalten die Akteure zentrale menschliche Eigenschaften wie Emotionen, streben nicht nach ausschließlicher Maximierung ihres Nutzens und sind nicht vollkommen informiert: Die Akteure erhalten (handlungsbestimmende) Motive und sind damit identifizierbar (und damit voneinander abgrenzbar).¹¹³⁴

3.3.3 Soziale Bewertung der Hinterziehung als Entscheidungsargument

3.3.3.1 Begriffsbestimmung „soziale Bewertung“

Normenkonformes Verhalten kann durch die Orientierung an der sozialen Umgebung erreicht werden. Eine „Regelmäßigkeit eines Ablaufs sozialen Handelns“¹¹³⁵ kann als eine solche Normenkonformität aufgefasst werden, die auf Imitation beruht. Diese Art der Normenkonformität hält Weber für stabiler als eine Ordnung, die sich auf Zweckrationalität beruht. Allerdings erachtet Weber die Grenzen von zweckrationalem Verhalten und bloßer Tradition für fließend.¹¹³⁶ Eine Gemeinschaft wird also durch viele verschiedene Arten von Normen konstituiert und von verschiedenen Motivationen getragen.¹¹³⁷ Eine habituelle Prägung in der Verhaltensweise wird durch tradierte gesellschaftliche Institutionen erreicht. Auch das Hineinwachsen in eine Gesellschaft ist mit einem Erlernen gesellschaftlicher Gepflogenheiten und Verhaltensweisen verbunden. Habituelles Verhalten geht in Routinen bzw. in Sitten und Gebräuche über.¹¹³⁸

Der Habitus kann somit als ein System von dauerhaften Dispositionen, dessen Wahrnehmungen und Handlungen auf der historischen und sozialen Prägung beruhen, aufgefasst werden.¹¹³⁹ Der Habitus zeigt einerseits die Wesenszüge eines Menschen, die ihn zum „gesellschaftlichen Wesen“¹¹⁴⁰ machen, und andererseits dessen Prägung, durch die es sich zugehörig fühlt.¹¹⁴¹ Hodgson hat gezeigt, dass habituelles Verhalten grundlegend für die Erklärung von Institutionen ist: „Institutions are regarded as imposing form and social coherence upon human activity partly through the continuing and reproduction of habits of thought and actions [...]. The availability of common cognitive tools, as well as congenital or learned dispositions for individuals to conform

¹¹³⁴ Vgl. beispielhaft Madsen, J. B. (1994).

¹¹³⁵ Weber, M. (1972): S. 16.

¹¹³⁶ Vgl. Weber, M. (1972): S. 16.

¹¹³⁷ Vgl. Zippelius, R. (2007): S. 146.

¹¹³⁸ Vgl. Bizer, K. (1998): S. 26.

¹¹³⁹ Vgl. Bourdieu, P. (1976): S. 169.

¹¹⁴⁰ Treibel, A. (1995): S. 210.

¹¹⁴¹ Vgl. Treibel, A. (1995): S. 210.

with other members of the same group, work together to mould individual goals and preferences. Accordingly, individuals are not taken as given.“¹¹⁴²

Die Imitation ist somit eine soziale Tatsache.¹¹⁴³ Nach Riesman ist die Normenbefolgung durch soziale Identifikation gewährleistet. Riesman führt hierbei traditions- und außengeleitete Typen an. Der traditionsgeleitete Typus verhält sich normenkonform, weil er sich an anerkannten Gepflogenheiten und Konventionen, die bereits für längere Zeit bestehen, orientiert.¹¹⁴⁴ Der außengeleitete Typ ist in seinem Handeln fremdbestimmt, da er sich stets an dem Verhalten anderer Personen orientiert. Seine Konformität erlangt dieser Typus durch die Bereitschaft, den Handlungen und Neigungen der Umgebung zu folgen.¹¹⁴⁵ Da der außengeleitete Typ von dem Umgang mit Menschen erfüllt ist, bemüht er sich stets die Beziehung mit seinen Bezugsgruppen aufrecht zu halten.¹¹⁴⁶ Die Achtung für das Gesetz geschieht vor dem Hintergrund, dass die bekannt gewordene Zuwiderhandlung mit einem Verlust von Reputation, mit sozialer Ächtung oder gar mit einem Abbruch der Beziehung einhergehen könnte. Demnach kann von einer Normenwirksamkeit gesprochen werden, die auf sozialer Interdependenz beruht. Somit ist das Individuum in eine soziale Struktur integriert und umgeben von Institutionen.

In dem bereits erwähnten vom BMF beauftragten Gutachten wird deutlich, dass sich eine pessimistische Einschätzung zur potenziellen Verbreitung von Steuerhinterziehung signifikant negativ auf die Steuermoral auswirke.¹¹⁴⁷ Bereits Schmölders hatte darauf hingewiesen, dass sich die unterschiedliche Wahrnehmung der Steuerpflicht u.a. am Beruf festmachen lässt.¹¹⁴⁸ So gelte der Steuerhinterzieher unter Selbstständigen als raffinierter Geschäftsmann, hingegen abhängig Beschäftigte beurteilen Steuerhinterzieher als Betrüger.¹¹⁴⁹ Auch zeigt das Gutachten, dass die Identifizierung mit Institutionen wie religiösen Gruppen¹¹⁵⁰ oder Vorgesetzten/Autoritäten¹¹⁵¹ einen positiven Einfluss auf die Steuermoral ausübe.

¹¹⁴² Hodgson, G. M. (1998): S. 180.

¹¹⁴³ Vgl. Reh binder, M. (2003): S. 141.

¹¹⁴⁴ Vgl. Riesman, D. (1958): S. 40.

¹¹⁴⁵ Vgl. Riesman, D. (1958): S. 38 ff.

¹¹⁴⁶ Vgl. Riesman, D. (1958): S. 38 sowie S. 137.

¹¹⁴⁷ Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 93.

¹¹⁴⁸ Vgl. Schmölders, G. (1978): S. 104 ff.

¹¹⁴⁹ Vgl. Becker, C. (2000): S. 10.

¹¹⁵⁰ Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 84-86 sowie S. 93.

¹¹⁵¹ Das Gutachten hat den Zusammenhang negativ formuliert. Dementsprechend führt geringe Autoritätsorientierung zu geringer Steuermoral. Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 79-80 sowie S. 93.

3.3.3.2 Antizipation von Stigmata sowie Zuspruch im Rahmen des Entscheidungskalküls

Allingham/Sandmo hatten bereits im Rahmen ihrer Analyse die Frage gestellt, inwiefern die Reaktion des sozialen Umfelds auf die Steuerhinterziehung Eingang in das Entscheidungskalkül finden könnte. Diese Frage ist jedoch nur dann von Belang, wenn eine entsprechende Reaktion der Gesellschaft für das Entscheidungsverhalten **relevant** ist.¹¹⁵² Die Bandbreite der Reaktionen kann dabei von der Verachtung bis hin zur Anerkennung für den Täter reichen. Erwartungsgemäß wird die Verachtung dann erfolgen, wenn die Steuerhinterziehung aufgedeckt und verurteilt wird. Entscheidungsrelevant wäre demnach nicht ein intrinsisches Gewissen¹¹⁵³, sondern die Reaktion des sozialen Umfelds auf die Tat des Steuerhinterziehers.¹¹⁵⁴ Die Wahrnehmung des sozialen Ansehens als nicht-ökonomischen Anreiz findet sich bei Winkelhake.¹¹⁵⁵ Winkelhake bricht insofern mit der traditionellen Ökonomik, da nicht-monetäre und nicht-materielle Größen zu entscheidungsrelevanten Anreizen transformieren.¹¹⁵⁶ Die Angst vor Reputationsverlust bzw. das Streben nach sozialer Anerkennung kann dadurch formuliert werden, dass die Präferenzen sowohl durch das Einkommen als auch durch ein Stigma ϕ definiert werden. Hier tritt ϕ in den zwei Ausprägungen ϕ_0 (Steuerhinterziehung bleibt unentdeckt) und ϕ_1 (Steuerhinterziehung wird aufgedeckt) auf.

$$(19)***** \quad E[U] = (1-p) \cdot U[W - t \cdot (W - H); \phi_0] + p \cdot U[W - t \cdot W - t \cdot \pi \cdot H; \phi_1].^{1157}$$

Analog zur ausschließlich extrinsischen Sanktionierung wird die Bedingung für den Eintritt in die Hinterziehung eines bisher steuerehrlichen Zensiten untersucht:¹¹⁵⁸

$$(21)**** \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} \Big|_{H=0} = (1-p) \frac{\partial U}{\partial W} [(1-t) \cdot W; \phi_0] - \pi \cdot p \frac{\partial U}{\partial W} [(1-t) \cdot W; \phi_1] > 0.$$

$$(21.1)**** \quad \frac{\partial E[U]}{\partial H} \Big|_{H=0} = (1-p) \frac{\frac{\partial U}{\partial W} [(1-t) \cdot W; \phi_0]}{\frac{\partial U}{\partial W} [(1-t) \cdot W; \phi_1]} > \pi \cdot p.$$

¹¹⁵² Vgl. Allingham, M./Sandmo, M. (1972): S. 326-327.

¹¹⁵³ Vgl. z.B. die Ausführungen in Kapitel 3.2.2.3.

¹¹⁵⁴ Vgl. Myles, G. D./Naylor, R. A. (1996): S. 50 f.

¹¹⁵⁵ Vgl. Winkelhake, O. (1997): S. 204.

¹¹⁵⁶ Vgl. Gerecke, U. (1997): S. 215 f.

¹¹⁵⁷ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 326.

¹¹⁵⁸ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 326-327.

Hierbei können zwei Fälle unterschieden werden:

$$(21.2)^{****} \quad \frac{\partial U}{\partial Y}[W \cdot (1-t), \phi_0] > \frac{\partial U}{\partial Y}[W \cdot (1-t), \phi_1] \text{ gilt.}^{1159}$$

Im Falle sozialer Ächtung haben soziale Reputation und Einkommen einen komplementären Charakter und der marginale Ertrag 1-p des ersten hinterzogenen Euros muss somit die erwartete Strafe $\pi \cdot p$ und den Reputationsverlust kompensieren.¹¹⁶⁰ Zum anderen kann für eine Klasse von Individuen angenommen werden, dass diese eine Steuerhinterziehung als „intelligente Handlung“¹¹⁶¹ beurteilen. Infolgedessen wird sich die Bedingung für eine Hinterziehung verschärfen, da das Individuum um Anerkennung ringt.¹¹⁶² Die symbolische Komponente der Steuerhinterziehung kann formal als Anreiz verstanden werden. Somit stünden soziale Reputation und Einkommen in einem substitutionalen Grad zueinander.¹¹⁶³ Für diesen Sachverhalt gilt formal:

$$(21.3)^{****} \quad \frac{\partial U}{\partial Y}[W \cdot (1-t), \phi_0] < \frac{\partial U}{\partial Y}[W \cdot (1-t), \phi_1].^{1164}$$

In diesem Fall würde, selbst wenn eine Steuerhinterziehung scheitern sollte, das handelnde Individuum von der Legitimität seines Handelns überzeugt sein. Ohne Zweifel verbindet beide Fallkonstellationen die Tatsache, dass das entscheidende Individuum sein Handeln (oder Unterlassen) von der Beurteilung seines Umfeldes abhängig macht und das Individuum die gruppenspezifische Steuermoral imitiert. Dabei kann davon ausgegangen werden, dass die Heterogenität der steuerpflichtigen Bevölkerung eine divergierende Steuermoral zur Folge haben kann, weil die Mitglieder von sozialen Gruppen einem unterschiedlichen Einfluss von Konventionen und Normen ausgesetzt sind.¹¹⁶⁵ Insofern kann sich die Frage der Steuermoral auf den Habitus eines Individuums beziehen, da dieser Ausdruck einer gruppenspezifischen Prägung unterliegt.

Im Forschungsgutachten des IAW sind ähnliche Imitations- und Identifikationserwägungen kausal für eine Erosion bisheriger Steuerehrlichkeit wie beispielsweise eine pessimistische Einschätzung zur Verbreitung von Steuerhinterziehung erwähnt. Körner/Strotmann stellen hierin fest, dass das individuelle Kalkül zur Hinterziehung ver-

¹¹⁵⁹ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 327.

¹¹⁶⁰ Vgl. Gaertner, W. (1988): S. 118.

¹¹⁶¹ Becker, C. (2000): S. 3

¹¹⁶² Vgl. Becker, C. (2000): S. 3.

¹¹⁶³ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 327.

¹¹⁶⁴ Vgl. Allingham, M./Sandmo, A. (1972): S. 327.

¹¹⁶⁵ Vgl. Beckmann, K. (2003): S. 128.

schärft wird, je weniger Menschen einander vertrauen, dass der jeweils andere Zensit seiner Steuerpflicht nachkommt.¹¹⁶⁶

3.3.4 Zwischenergebnis

Moralisches Täterverhalten lässt sich nicht rekonstruieren, ohne dabei tautologische Theorien zu produzieren, wenn die gewünschten moralischen Aspekte „ad hoc“¹¹⁶⁷ auf die Ebene der Präferenzen verschoben werden.¹¹⁶⁸ Folgt man der Argumentation Kirchgässners, ist die Verführung hinreichend groß, das ökonomische Kalkül gegen mögliche empirische Misserfolge zu immunisieren, indem zusätzliche Annahmen in die Zielfunktion oder Restriktionen des rationalen Akteurs implementiert werden.¹¹⁶⁹ Durchaus wiegt der Vorwurf von Kirchgässner schwer: Das ökonomische Kalkül wird zwar gegen mögliche Misserfolge immunisiert, allerdings produziert dieses Vorgehen Theorien, die empirisch gehaltlos sind.¹¹⁷⁰

Becker begründet das Verbot von Ad-hoc-Erklärungen damit, dass der Wissenschaftler davor bewahrt wird, „augenscheinliche Widersprüche zu seinen Vorhersagen dadurch zu erklären, dass er einfach eine [...] Veränderung der Präferenzen unterstellt“¹¹⁷¹. Insofern liegt in dem Datum fester Präferenzen eine besondere „Versuchung“¹¹⁷², die Rationalitätsannahmen nach Belieben zu adjustieren.¹¹⁷³ Zudem sagt Popper, dass Hypothesen nur dann zugelassen werden dürfen, wenn dadurch nicht der Falsifizierbarkeitsgrad herabgesetzt wird.¹¹⁷⁴ Zudem geleitet die ökonomische Analyse das „Arbeitsteilungsargument“ von Friedman, der sagt, dass „[...] der Ökonom über die Entstehung von Bedürfnissen nur sehr wenig aussagen [kann]; dies ist eher die Domäne des

¹¹⁶⁶ Vgl. Körner, M./Strotmann, H. (2006): S. 73-75 sowie S. 93.

¹¹⁶⁷ Kirchgässner, G. (2008): S. 202.

¹¹⁶⁸ Vgl. Opp, K. D. (1993): S. 211 ff.

¹¹⁶⁹ Vgl. u.a. kritisch zu diesem Ansatz Kirchgässner, G. (2008): S. 202, Hegselmann, R./Kliemt, H. (1997): S. 12.

¹¹⁷⁰ Vgl. Kirchgässner, G. (2008): S. 202.

¹¹⁷¹ Becker, G. (1982): S. 4.

¹¹⁷² Becker, G. (1982): S. 4.

¹¹⁷³ So findet sich bei Stigler/Becker eine analoge Argumentation für intersubjektive Geschmacksunterschiede: „We also claim, however, that no significant behaviour has been illuminated by assumptions of differences in tastes. Instead, they, along with assumptions of unstable tastes, have been a convenient crutch to lean on when the analysis has bogged down. They give the appearance of considered judgments, yet really have only been ad hoc arguments that disguise analytical failure.“ Becker, G./Stigler, J. (1977): S. 89.

¹¹⁷⁴ Vgl. Popper, K. (1984): S. 51.

Psychologen. Die Aufgabe des Wirtschaftswissenschaftlers besteht vielmehr darin, die Folgen irgendeines vorgegebenen Bedürfnismusters aufzuzeigen.¹¹⁷⁵

Die methodologische Gehaltlosigkeit konnte insbesondere bei der Internalisierung eines steuerehrlichen Gewissens nachgewiesen werden. Hierbei hat der rationale Steuerpflichtige im Fall eines hypothetischen Einstiegs in die Steuerhinterziehung ein schlechtes Gewissen verspürt, ohne dessen Sinn zu begreifen. Durch diese Selbsterfahrung mit dem Gewissen wird ein psychischer Disnutzen ausgelöst, der den objektiven Anreiz zur Steuerhinterziehung verzerrt und damit künstlich verteuert.¹¹⁷⁶ So lässt sich der Wunsch nach ad hoc erkauftem ethischem Verhalten mit der Umkehrung von Goethes Paradoxon¹¹⁷⁷ jener mephistophelischen Kraft vergleichen, „die stets das Böse will und stets das Gute schafft [...]“¹¹⁷⁸. Vielmehr gleicht die Installation des Gewissens einer Form von Konditionierung, da dessen Geltungsanspruch und das Streben nach Gesinnungsformung im deutlichen Widerspruch zur Selbstbestimmung des Menschen steht. Im Rahmen dieser fragwürdigen Rekonstruktion der Steuermoral wird der rationale Akteur lediglich dazu abgerichtet, sich steuerehrlich zu verhalten. Die Steuerhinterziehung wird dadurch verhindert bzw. verteuert, dass er sich selbst mit psychischem Disnutzen bestraft. Inwiefern sich diese autoaggressive Variante des Homo oeconomicus als würdiger Vertreter eines mündigen und aufgeklärten überwiegend steuerehrlichen Bürgertums eignet, ist mithin fraglich. Die Rekonstruktion der Steuermoral ist somit neben dem Vorwurf der Gehaltlosigkeit zusätzlich einem Inadäquatheitsverdacht ausgesetzt.

Die Gefahr der Beliebigkeit von steuerdelinquenten Verhaltensmustern lässt sich auch bei der Antizipation bzw. Imitation der gesellschaftlichen Bewertung einer Steuerhinterziehung nachweisen, da diese mit der Heterogenität der sozialen Bewertung variieren kann. Allerdings lässt sich diesem Einwand entgegenhalten, dass die unterschiedliche Ausprägung der sozialen Bewertung zunächst zu einer Verzerrung der objektiven Kosten führt und steuermoralisches oder steuerdelinquentes Verhalten gerade nicht in eine Form von Verhaltensautomatismus übergehen.

¹¹⁷⁵ Friedman, M. (1977): S. 27.

¹¹⁷⁶ Vgl. nochmals Ausführungen in Kapitel 3.3.2, insbesondere 3.3.2.3.2.

¹¹⁷⁷ Vgl. Weber, A. (2005): S. 146, Schmidt, J. (2001): S. 126.

¹¹⁷⁸ Goethe, von J. W. (2010): Vers 1335-1336.

4 Erfassung der Steuerhinterziehung in einem Fraud-theoretischen Ansatz

4.1 Begriffsbestimmung von Tax-Fraud

Sofern man sich der Definition von Tax-Fraud als Definiendum nähern möchte, müssen zunächst dessen Begriffsbestandteile Fraud und Tax partiell betrachtet werden.¹¹⁷⁹ Unter der Begrifflichkeit Fraud bzw. „dolosen Handlungen“¹¹⁸⁰ werden im Allgemeinen sowohl strafrechtliche Verstöße als auch Verstöße gegen unternehmenseigene Vorschriften verstanden. Daher ist eine allgemein gültige terminologische Abgrenzung nicht möglich.¹¹⁸¹ Aus der Sicht der Wirtschaftsprüfung werden dolose Handlungen auf bewusst unzutreffende Darstellungen in der Rechnungslegung durch Täuschungen und Vermögensschädigungen reduziert.¹¹⁸² Aus der Sicht der Wirtschaftsprüfung han-

¹¹⁷⁹ Diese Forderung geht auf *Dühnfort* zurück. Vgl. *Dühnfort*, A. (2011): S. 108.

¹¹⁸⁰ Dolose Handlung, Fraud bzw. fraudulent Verhalten können definitorisch gleichgesetzt werden. Vgl. *Amling*, T./ *Bantleon*, U. (2007): S. 328.

¹¹⁸¹ Vgl. *Wicher*, B. (2007): S. 58.

¹¹⁸² Vgl. IDW PS 210: Rz. 7, ISA 240 Rz. 5 und 6. „Although fraud is a broad legal concept, for the purposes of this ISA [...], the auditor is concerned with that causes a material misstatement in the financial statements.“ ISA 240 Rz. 6. IDW PS 210 Tz. 7 differenziert grds. bei Unregelmäßigkeiten zwischen **unbeabsichtigten Unrichtigkeiten** und **beabsichtigten Verstößen** in der Rechnungslegung. IDW PS 210 Tz. 7 unterscheidet zudem bei **beabsichtigten Verstößen i.e.S. (Fraud)** zwischen **Täuschungen** und **Vermögensschädigungen**. **Täuschungen** sind bewusst herbeigeführte falsche Angaben im Jahresabschluss und im Lagebericht. Hierunter fallen auch Fälschungen, Manipulationen sowie unerlaubte Änderungen in der Buchführung und bewusst falsche Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen. Gem. IDW PS 210 Tz. 7 können Täuschungen, aber auch Vermögensschädigungen, durch die gesetzlichen Vertreter oder Mitarbeiter gegebenenfalls unter Mitwirkung von Dritten begangen werden. *Nimwegen* folgert hieraus, dass Täuschungen mannigfaltig auf die gesetzlichen Vertreter zurückzuführen sind, die Kontrollen umgehen, übergehen oder außer Kraft setzen, die dem Grunde nach als wirksam hätten beurteilt werden können. Vgl. *Nimwegen*, S. (2009): S. 8, 24. Als Bilanzfälschung kann somit regelmäßig ein bewusster Verstoß gegen das Prinzip der Bilanzwahrheit aufgefasst werden. Vgl. *Brinkmann*, M. (2007): S. 156, *Hofmann*, S. (2008): S. 96. Siehe insbesondere auch *Gleim*, I. N. (2009b): S. 94-95, sowie *Häfele*, M./*Schmeisky*, J. (2009): S. 237 ff., *Hofmann*, S. (2008): S. 97-107. Freilich ist es zu kurz gedacht, die Bilanzfälschung allein auf den regelmäßig zu erstellenden Jahresabschluss zu beschränken: Auch Quartalsberichte und Ad-hoc-Mitteilungen können - sofern diese die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage beinhalten - gefälscht sein. Vgl. *Ballwieser*, W./*Dobler*, M. (2003): S. 449. Unter **Vermögensschädigungen** hingegen stellt IDW PS 210 auf solche Handlungen ab, die eine „widerrechtliche Aneignung oder Verminderung von Gesellschaftsvermögen sowie die Erhöhung von Verpflichtungen für das Gesellschaftsvermögen“ zum Gegenstand haben. IDW PS 210 Tz. 7. Vornehmlich zählt IDW PS 210 hierzu die Delikte der Unterschlagung und des Diebstahls. **Vermögensschädigungen** stellen solche Verstöße i.S.d. IDW PS 210 dar, sofern sie nicht zutreffend in der Rechnungslegung abgebildet werden, anderenfalls sind sie den **sonstigen Gesetzesverstößen** zuzuordnen. IDW PS 210 versteht unter **den sonstigen Gesetzesverstößen** alle beabsichtigten und unbeabsichtigten Handlungen und Unterlassungen, die a) im Widerspruch zu Gesetzen, Gesellschaftsvertrag bzw. Satzung stehen und b) nicht zu falschen Angaben im Abschluss und Lagebericht führen. Vgl. IDW PS 210 Tz. 7.

delt es sich daher um eine Definition von Fraud i.e.S.¹¹⁸³ Daneben existieren mannigfaltige Kriterien und Vorraussetzungen, die das Vorliegen einer dolosen Handlung indizieren können. So definieren z.B. Duffield/Brabosky die Begrifflichkeit Fraud i.w.S., so heißt es wörtlich: „The variety and complexity of fraud necessitates that, for purposes of explanation, the concept of fraud be ‚broken down‘ into manageable categories.“¹¹⁸⁴ Aus der Literatur können folgende Kriterien als Voraussetzung für das Vorliegen einer dolosen Handlung angesehen werden:¹¹⁸⁵

- Verschaffung eines persönlichen Vorteils.
- Der Täter verstößt vorsätzlich gegen geltendes Recht bzw. interne Regelungen.
- Den entstandenen Schaden – sei er materieller oder immaterieller Art – führt der Täter vorsätzlich oder zumindest grob fahrlässig herbei.¹¹⁸⁶

Lässt sich Tax-Fraud als Kompositum der beiden Begriffsbestandteile Tax und Fraud auffassen, so wird Fraud¹¹⁸⁷ in einen steuerrechtlichen Kontext gesetzt, da sich die an-

¹¹⁸³ Vgl. *Nimwegen*, S. (2009): S. 9.

¹¹⁸⁴ *Duffield, G./Brabosky, P.* (2001): S. 1. Diese Sicht kann beispielsweise mit der Auffassung des IIA in Einklang gebracht werden. Vgl. *Gleim, I. N.* (2009b): S. 43, *Amling, T./Bantleon, U.* (2007): S. 328.

¹¹⁸⁵ Obschon die begriffliche Abgrenzung doloser Handlungen mitunter komplex ist, haben sich eine Reihe von Kriterien in der Praxis und in der Literatur herausgestellt, die bei Erfüllung als Voraussetzung einer dolosen Handlung angesehen werden können. Vgl. *Wicher, B.* (2007): S. 58.

¹¹⁸⁶ Aber auch gegen diese hoch-aggregierten Kriterien gibt es in der Literatur Einwendungen. So führt *Gleim* an, dass dolose Handlungen durchaus im Sinne des Betriebs vollendet wurden, „Fraud designed to benefit the organization generally results from exploiting an unfair or dishonest advantage that also may deceive an outside party. Perpetrators of such acts usually receive a personal benefit, such as management bonus payments or promotions“. *Gleim, I. N.* (2009b): S. 300. Allerdings können diese auch zulasten des Betriebs gehen. „Fraud perpetrated to the detriment of the organisation is conducted generally for the direct or indirect benefit of an employee [...]“. *Gleim, I. N.* (2009b): S. 300.

¹¹⁸⁷ Die Literatur führt zudem an, dass aufgedeckte wirtschaftskriminelle Handlungen, so auch Steuerhinterziehung, mit einer Vielzahl strafrechtlicher Haftungsrisiken einhergehen können. Vgl. *Häfele, M./Schmeisky, J.* (2009): S. 237-238, *Lohmeyer, H.* (1990): S. 315. So hat sich in der strafrechtlichen Ahndung von Bilanzdelikten gezeigt, dass Bilanzdelikten als solchen in strafgerichtlichen Entscheidungen eine untergeordnete Rolle zugestanden wird. Vgl. *Hofmann, S.* (2008): S. 70. Wohl aber werden u.a. Betrug gem. § 263 StGB, Kapitalanlagebetrug i.S.d. § 264a StGB, Kreditbetrug gem. § 265b StGB sowie Untreue gem. § 266 StGB geahndet. Die Liste der strafrechtlichen Ahndungen ist beispielhaft aufgeführt in *Hofmann, S.* (2008): S. 70. So führt *Hofmann* explizit Steuerhinterziehung durch Vorlage einer unrichtigen Steuerbilanz als Bilanzdelikt auf. Diese Auffassung deckt sich mit den Ausführungen des BKA. Insbesondere aus kriminologisch-strafrechtlichen Erwägungen heraus wird die Aufdeckung von Korruptions- und Betrugstatbeständen zum Anlass genommen, ein Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung einzuleiten. Vielfach ist in den geschilderten Fallbeispielen des BKA angeregt worden, entsprechende Kontrollmitteilungen an die zuständigen Finanzämter zu versenden. Vgl. *BKA* (2002): S. 163.

gelsächsische Begrifflichkeit Tax auf das Steuerrecht bezieht.¹¹⁸⁸ Tax-Fraud kann somit als eine absichtliche Betrugshandlung angesehen werden, die im Zusammenhang mit der Erfüllung steuerlicher Pflichten steht und zum Ziel hat, weniger Steuern zu zahlen, als dies gesetzlich erforderlich ist.¹¹⁸⁹ Dühnfort führt aus, dass sich der Begriff des Tax-Fraud mit den Erfordernissen des Grundtatbestandes der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 AO decke.¹¹⁹⁰ Allerdings setzt diese Betrachtungsweise voraus, dass die Begrifflichkeit Tax-Fraud an der deliktstypischen Beschreibung des Tatbestands der Steuerhinterziehung in § 370 Abs. 1 AO anknüpft und somit dem im 2. Kapitel dargestellten „dreistufigen“¹¹⁹¹ Verbrechensbegriff entspricht. So setzt insbesondere eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO vorsätzliches Handeln voraus, was dem „Gesetzgeber [...] gewichtiger [erscheine] als fahrlässiges [...]“¹¹⁹². Insofern müssten die obigen Kriterien für das (definitorsche) Vorliegen von Fraud auf ausschließlich vorsätzliches Handeln beschränkt werden.¹¹⁹³

Lediglich dann und insoweit eine inhaltliche Kongruenz der Begrifflichkeiten Steuerhinterziehung und Tax-Fraud zu erblicken ist, kann auch das im Folgenden erläuterte Fraud-Triangle für die Prognose einer Steuerhinterziehung als sogenanntes Tax-Fraud-Triangle rekonstruiert werden.

4.2 Erklärungsgegenstand des Fraud-Triangle

Die Literatur hat sich explizit mit der Entstehung von kriminellem Verhalten im betrieblichen Kontext beschäftigt. Insbesondere bei der Erklärung von dolosen Handlungen (oder fraudulent Verhaltensweisen) ist bereits in den 1950er Jahren von Cressey ein „Kriminalitätsrisiko-Modell“¹¹⁹⁴ entwickelt worden, das in der Literatur unter dem Begriff „Fraud-Triangle“¹¹⁹⁵ bekannt ist.¹¹⁹⁶ Die Gelegenheit, der Anreiz/Druck sowie die innere Rechtfertigung sind – so die theoretischen Erwägungen – hinreichend aus-

¹¹⁸⁸ Vgl. Dühnfort, A. (2011): S. 108.

¹¹⁸⁹ Vgl. Dühnfort, A. (2011): S. 108. Aufgrund dieses Ziels hat Gleim Tax-Fraud als solche dolose Handlungen darstellt, die im Sinne des Betriebs verübt werden. Vgl. Gleim, I. N. (2009b): S. 301.

¹¹⁹⁰ Vgl. Dühnfort, A. (2011): S. 108.

¹¹⁹¹ Vgl. Ausführungen in Kapitel 2.2.1.

¹¹⁹² Nochmals Frisch, W. (1983): S. 33.

¹¹⁹³ Ansonsten könnte auch eine Ordnungswidrigkeit nach § 378 Abs. 1 AO in Betracht kommen, da § 378 Abs. 1 AO leichtfertiges Handeln für die in § 370 Abs. 1 AO aufgeführten Taten voraussetzt.

¹¹⁹⁴ Begriff in Analogie zum „Fraud-Triangle“. Hofmann, S. (2008): S. 205.

¹¹⁹⁵ Nimwegen, S. (2009): S. 18.

¹¹⁹⁶ Cressey hatte sich auf der Grundlage von rund 200 Gesprächsaufzeichnungen verurteilter Straftäter der Problemstellung angenommen und ausgewertet, unter welchen Umständen Fraud begangen werden könnte.

sagekräftige Determinanten¹¹⁹⁷, die die Entstehung doloser Handlungen erklären können.¹¹⁹⁸ Das Fraud-Triangle ist in der nachstehenden Grafik abgebildet.

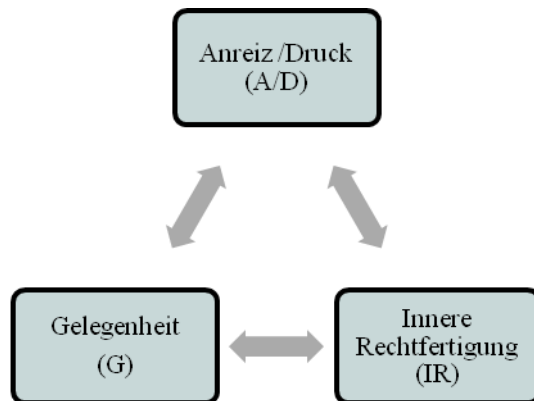


Abbildung 13 Fraud-Triangle

Quelle: In Anlehnung an: Amling, T./Bantleon, U. (2007): S. 330.

Zu den einzelnen Dimensionen lässt sich Folgendes ausführen:

- Gelegenheit: Die Literatur führt an, dass die Gelegenheit, eine dolose Handlung zu begehen, insbesondere dann begünstigt wird, wenn Kontrollen jedweder Art fehlen oder nicht hinreichend angemessen ausgestaltet sind und somit die Möglichkeit gegeben ist, eine dolose Handlung zu vollziehen.¹¹⁹⁹ Darüber hinaus können Personen in entsprechenden Machtpositionen Gelegenheiten zum Umgehen bestehender Kontrollen herbeiführen, weil Mitarbeiter oder schwache

¹¹⁹⁷ Diesen explanativen Zusammenhang dieser drei Einflussfaktoren bestätigen beispielsweise Albrecht, S. W. et al. (2009): S. 33-55 eindrucksvoll durch ein lebensnahes Beispiel: Hierbei kann die fiktive Person Greer die Miete seines (wahrscheinlich kurzfristig angemieteten) Appartements nicht zahlen und stellt ungedeckte Schecks (sogenannte „bad checks“) an den Vermieter aus, weil er nicht die Nacht in seinem Wagen verbringen möchte. Albrecht, S. W. et al. wollen durch das einleitende Beispiel demonstrieren, dass es nicht darauf ankommt, dass ein Dritter eine bestimmten Ausgangssituation als nachvollziehbares Motiv beurteilt, sondern allein auf das subjektive Empfinden des Täters abgestellt werden muss. Vgl. Albrecht, S. W. et al. (2009): S. 34. Vgl. aber die empirische Studie von Loebbecke, J. K./Eining, M. M./Willingham, J. J. (1989): S. 1-28. So wird hierin insbesondere deutlich, dass bei 86 % aller Fälle alle drei Dimensionen gleichzeitig vorlagen und von Relevanz waren („where indicators were present and relevant“). Loebbecke, J. K./Eining, M. M./Willingham, J. J. (1989): S. 24.

¹¹⁹⁸ Vgl. Ruhnke, K./Schwind, J. (2006): S. 734. So auch der ISA 240 Rz. 12. Das IIA hat ebenfalls diese theoretischen Erkenntnisse in Practice Advisory 1210 A2 -1 a.F. aufgegriffen und hierin verlauten lassen, dass diese drei Determinanten die Ausführung doloser Handlungen beeinflussen können.

¹¹⁹⁹ Vgl. Hofmann, S. (2008): S. 208.

Kontrollen dies zulassen.¹²⁰⁰ Zudem verfügt beispielsweise der Täter über spezifisches technisches Wissen und Fähigkeiten (beispielsweise in der elektronischen Datenverarbeitung¹²⁰¹) und kann daher die ihm gewährten Handlungsspielräume missbrauchen. Sprichwörtlich kann anders gewendet pointiert werden: „Gelegenheit macht Diebe“¹²⁰².

- Anreiz/Druck: Das Vorliegen bestimmter Anreizstrukturen¹²⁰³ vermag Personen oder Personenkreise zu kriminellem Verhalten zu verleiten oder gar zu „nötigen“^{1204 1205}.
- Innere Rechtfertigung: Die Entstehung von Fraud bedarf einer inneren Rechtfertigung, die jenseits „kühler“ Nutzenmaximierung jener potenziellen kriminellen Handlung ein moralisches Gewicht einräumt. Denn selbst, wenn der Anreiz entsprechend hoch ist und die betrieblichen Kontrollen entsprechend hinreichend gering sind, kann dennoch eine emotionale Determinante dem rationalen, aber kriminellen Verhalten Einhalt gebieten. Allerdings kann auch diese unbestimmte und unkontrollierte menschliche Dimension menschlichen Verhaltens einer dolosen Handlung hinreichende Legitimation verleihen, sodass diese begangen wird.¹²⁰⁶ So zeigt die Literatur eine breit gefasste Ansammlung von

¹²⁰⁰ Die empirische Studie von PWC belegt diese Ausführungen, dass das Ausnutzen der Gelegenheit im Wesentlichen durch ungenügend implementierte interne Kontrolle verursacht wird. Die hier angeführte Studie bezieht sich auf eine vorangegangene empirische Analyse aus dem Jahr 2005, in der schwache interne Kontrollen als Hauptursache für fraudulentes Verhalten auf 37 % beziffert worden sind. Vgl. *PWC* (2009): S. 15. Insbesondere führt die Studie an, dass dieser Umstand sich verschärfen kann, „wenn zu dieser Gelegenheit äußerer Druck hinzutritt, der sich beispielsweise durch eine aktuelle Krise ergeben kann“. *PWC* (2009): S. 15.

¹²⁰¹ Die Literatur benennt eine Vielzahl von Angriffsformen auf die Integrität der elektronischen Datenverarbeitung. Bei einer sogenannten „Password Attack“ hat der Eindringling (Angreifer) die Möglichkeit, durch widerrechtliche Aneignung des Benutzerkennwortes (sowie des user accounts) die Integrität des Datenbestands nachhaltig zu beeinträchtigen. Vgl. *Gleim, I. N.* (2011): S. 392-393. Die Integrität lässt sich hinsichtlich Vollständigkeit, Korrektheit, Autorisierung, Konsistenz und zeitnaher Berichterstattung strukturieren. Vgl. *Vallabhaneni, S. R.* (2005): S. 640.

¹²⁰² *Hofmann, S.* (2008): S. 208, *Amling, T./Bantleon, U.* (2007): S. 330.

¹²⁰³ *Hofmann* spricht hierbei von systemimmanenten bzw. von strukturellen Hintergründen. Vgl. *Hofmann, S.* (2008): S. 207.

¹²⁰⁴ Die Literatur spricht hier von einer besonderen induzierenden Erwartungshaltung Dritter, die Führungskräfte dazu verleitet, dolose Handlungen vorzunehmen. Vgl. *Albrecht, S. W./Albrecht, C. O.* (2004): S. 21 ff.

¹²⁰⁵ *Hofmann* führt hierbei das Sinnbild eines Teufelskreises an. Insoweit erhöht sich die Wahrscheinlichkeit zur Verübung doloser Handlungen in dem Maße, wie sich der Erfolgsdruck Dritter erhöht. Vgl. *Hofmann, S.* (2008): S. 207, *Peemöller, V. H./Hofmann, S.* (2005): S. 151. Insofern erhält die Dimension des Drucks die negative Konnotation einer entweder subjektiv oder objektiv belastenden Anreizstruktur.

¹²⁰⁶ Vgl. *Nimwegen, S.* (2009): S. 19. Der Prozess der inneren Rechtfertigung kann in drei Kategorien unterteilt werden: 1) Der Täter beurteilt sein Vergehen als nicht kriminell. 2) Der Täter beurteilt sein Vergehen als legitim. 3) Der Täter fühlt sich für sein Vergehen nicht verantwortlich. Durchaus

kriminalitätsinduzierenden Verhaltensweisen, angefangen von der „Verharmlosung der Tat“¹²⁰⁷ oder der Genugtuung am Betrug bis zur „Selbstbestätigung“¹²⁰⁸. Solche und darüber hinaus weitere Erwägungen finden durchaus Zustimmung in der Literatur und sind zudem empirisch¹²⁰⁹ belegbar.

Das Zusammenspiel dieser drei Determinanten können somit (modell-)theoretisch einen explanativen Zusammenhang darlegen,¹²¹⁰ warum eine dolose Handlung ex post aufgetreten ist oder ein Risiko ex ante bestehen könnte. Hinsichtlich der Frage der konkreten Ausgestaltung dieses kumulativen Zusammenwirkens lässt sich folgender formaler Zusammenhang aus der empirischen Studie von Loebbecke/Eining/Willingham entnehmen:

$$(67) \quad p(\text{Fraud}) = f[(A/D); (G); (IR)],$$

wobei gilt, dass wenn $(A/D) \wedge (G) \wedge (IR) = 0 \rightarrow p(\text{Fraud}) = 0$.¹²¹¹

Allerdings ist bei Loebbecke/Eining/Willingham keine konkrete logische Verknüpfung dieser Dimensionen im Rahmen des funktionalen Zusammenhangs von Bedingung (67) zu erblicken.¹²¹² Deshalb kann lediglich auf die Schlussfolgerungen der Literatur zurückgegriffen werden, die eine multiplikative Verknüpfung dieser drei Dimensionen vermuten.¹²¹³

$$(68) \quad p(\text{Fraud}) = (A/D) \cdot (G) \cdot (IR).^{1214}$$

stellt die Literatur fest, dass die Kategorie der Rechtfertigung mit der betrieblichen Position des Täters variieren kann. Vgl. *Nimwegen*, S. (2009): S. 19.

¹²⁰⁷ Beispielhaft spricht die Literatur hierbei von „victimless crime“. So heißt es weiter: „Those frauds that involve a victim entering willingly and knowingly into an illegal act (such as money laundering or tax evasion) are among the easiest for the fraud offender to rationalize.“ *Duffield, G./Brabosky, P.* (2001): S. 3.

¹²⁰⁸ Vgl. hier beispielhaft die aufgeführten Motive und das anschließende Fallbeispiel bei *Hofmann*, S. (2008): S. 210 f.

¹²⁰⁹ Siehe hier beispielhaft die wissenschaftliche Aufbereitung der US-amerikanischen Bilanzskandale. Vgl. *Peemöller, V. H./Hofmann, S.* (2005): S. 29-60.

¹²¹⁰ Siehe *Albrecht, S. W./Albrecht, C. O.* (2004): S. 20 f.

¹²¹¹ Vgl. *Loebbecke, J. K./Eining, M. M./Willingham, J. J.* (1989): S. 5. Vgl. aber auch u.a. *Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K.* (2011): S. 429, *Hofmann, S.* (2008): S. 206, *Mohay, G. et al.* (2003): S. 179.

¹²¹² Vgl. *Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K.* (2011): S. 430, *Loebbecke, J. K./Eining, M. M./Willingham, J. J.* (1989): S. 5.

¹²¹³ Vgl. *Hofmann, S.* (2008): S. 206.

¹²¹⁴ Vgl. *Hofmann, S.* (2008): S. 206.

Marten/Quick/Ruhnke haben gezeigt, dass die Faktoren in Bedingung (68) exponentiell gewichtet werden können:

$$(69) \quad p(\text{Fraud}) = (A/D)^{(1-\rho_1)} \cdot (G)^{(1-\rho_2)} \cdot (IR)^{(1-\rho_3)}$$

$$\text{wobei } \sum_{i=1}^3 \rho_i = 1, \forall \rho_i \in (0,1).^{1215}$$

Diese Darstellungsweise der Bedingung (69) ermöglicht es insoweit, jeder Dimension ein besonderes Gewicht zuzugestehen. Diese Vorgehensweise ist insbesondere immer dann angezeigt, wenn nicht jede Erklärungs determinante für sich genommen im gleichen Maße relevant für die explanative Herleitung des zu erklärenden kriminellen Tatbestandes ist.¹²¹⁶

4.3 Erklärungsgegenstand eines spezifizierten Tax-Fraud-Triangle

4.3.1 Isomorphe Transformation

Eine isomorphe Übertragung des im vorangegangenen Kapitel hergeleiteten Fraud-Triangle würde vorsehen, dass die drei Determinanten

- Gelegenheit zur Hinterziehung der Steuer.
- Anreiz zur Hinterziehung der Steuern.
- Innere Rechtfertigung der Steuerhinterziehung/Steuermoralität.

kumulativ vorliegen müssen, um die Wahrscheinlichkeit für das Auftreten einer Steuerhinterziehung bestimmen zu können. Diese drei Dimensionen können wie folgt zerlegt werden. Die Willensbeziehung zur Steuerhinterziehung kann zum einen in dem pathologischen Anreiz¹²¹⁷ rationaler Akteure und zum anderen in deren steuermoralischer Disposition¹²¹⁸ begründet werden, die allerdings keine Aussage über eine tatsächliche Umsetzung der gedanklichen Wirklichkeit im „Schatten der Zukunft“¹²¹⁹

¹²¹⁵ Vgl. Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2011): S. 430.

¹²¹⁶ Vgl. Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2011): S. 430.

¹²¹⁷ Der Herleitung des Anreizes erfolgte im Rahmen des 2. Kapitels der vorliegenden Analyse.

¹²¹⁸ Steuermoralisches Verhalten wurde im Rahmen des 3. Kapitels der vorliegenden Analyse hergeleitet.

¹²¹⁹ Baurmann, M. (2000): S. 152.

ermöglicht.¹²²⁰ Diese Tatsache scheint auch der Grund dafür zu sein, dass Elffers die Vollendung der Steuerhinterziehung als dreistufigen Prozess auffasst.¹²²¹ Zunächst muss hinreichender Handlungswille¹²²² bestehen¹²²³, um in die nächste Stufe dieses Modells zu gelangen. Die nächste Stufe fragt nach der Handlungsmöglichkeit, dem sogenannten „being able“¹²²⁴, überhaupt die Steuer hinterziehen zu können. Besteht diese Möglichkeit nicht, bleibt der geneigte Steuerhinterzieher auf der Stufe der Frustration stehen.¹²²⁵ Lediglich, wenn diese Handlungsmöglichkeit erblickt werden kann, prüft der Akteur mit Hilfe des Grundmodells der Steuerhinterziehung und dessen Erweiterungen die Vorteilhaftigkeit dieser Aktivität.¹²²⁶ Nur insoweit, als die erwarteten Kosten der illegalen Aktivität modelltheoretisch den Nutzen übersteigen, verbleibt er als abgeschreckter geneigter und befähigter Steuerhinterzieher, der sich aber letztendlich ehrlich geriert. Wenn der erwartete Nutzen einer vollendeten Steuerhinterziehung die damit einhergehenden Kosten übersteigt, befindet sich der Akteur auf der Stufe der willigen, befähigten und wagemutigen „evaders“¹²²⁷.

Allerdings lässt sich zeigen, dass sich die prozessuale Anordnung der Dimensionen der Gelegenheit, der moralischen Einstellung und des Anreizes beliebig anordnen lässt.¹²²⁸ Hieraus kann geschlossen werden, dass lediglich das kumulative Zusammenspiel dieser drei Faktoren einen explanativen Zusammenhang aufzeigen kann, warum eine Steuerhinterziehung ex post aufgetreten ist oder ein Risiko ex ante bestehen könnte.¹²²⁹ Im Hinblick auf die bereits im Rahmen des konventionellen Fraud-Triangle aufgeworfene Frage nach der Ausgestaltung des funktionalen Wirkungszusammen-

¹²²⁰ „Not everyone with an inclination to dodge his taxes is able to translate his intention into action, at least not in a way that will not immediately be spotted by the tax inspector.“ *Elffers, H.* (2000): S. 197.

¹²²¹ Vgl. *Elffers, H.* (2000): S. 185-188.

¹²²² „Willing“. *Elffers, H.* (2000): S. 186-187.

¹²²³ Diese Wille oder die Neigung besteht bei den sogenannten „nice guys“ nicht. *Elffers, H.* (2000): S. 187.

¹²²⁴ *Elffers, H.* (2000): S. 187.

¹²²⁵ Vgl. *Elffers, H.* (2000): S. 187.

¹²²⁶ Diese Stufe bezeichnet *Elffers* als „daring“. *Elffers, H.* (2000): S. 188.

¹²²⁷ *Elffers, H.* (2000): S. 188.

¹²²⁸ So zeigen z.B. *Körner/Strotmann*, dass zunächst die Möglichkeit zur Hinterziehung der Steuer gegeben sein muss. Erst dann, wenn die Möglichkeit gegeben sei, prüfe der Akteur, ob diese Handlung für ihn moralisch in Frage kommt. Lediglich wenn eine geringe Steuermoral als interne Voraussetzung vorliegt, prüfe der Akteur die Hinterziehung der Steuern modelltheoretisch als Entscheidung unter Unsicherheit. Vgl. Schaubild bei *Körner, M./Strotmann, H.* (2006): S. 129.

¹²²⁹ Diese Sicht lässt sich zudem mit der juristischen abstrakten deliktstypischen Beschreibung von Steuerhinterziehung in Einklang bringen, die vorsieht, dass diese Handlung erst dann strafwürdig ist, wenn diese in ihrer Gesamtheit als tatbestandsmäßig, rechtswidrig und schuldhaft zu bewerten ist.

hangs dieser drei Determinanten möchte die vorliegende Analyse keine konkrete Empfehlung abgeben. Vielmehr möchte die Analyse offen lassen, ob entweder auf die Bedingungen (67), (68), (69) zurückgegriffen oder im Rahmen einer ökonometrischen Analyse¹²³⁰ der Zusammenhang untersucht werden soll.

4.3.2 Grundzüge einer evolutionären Transformation

Durch die isomorphe Adaption des integrativen Fraud-Ansatzes wird eine Form von Rehumanisierung des Verhaltens des Steuerstraftäters angestrebt.¹²³¹ Ein derartiger Ansatz entspricht der „*conditio humana*“¹²³² und ist nicht unproblematisch, da ein solcher Erklärungsansatz im Gegensatz zu einem ausschließlich ökonomisch fundierten Anreiz einen Teil des intrapsychischen Prozesses abbildet, der indessen wissenschaftlich nicht gesichert ist.¹²³³ So wendet Gourgé gegen diese methodische Vorgehensweise der „Rehumanisierung“¹²³⁴ des ökonomischen Entscheidungskalküls ein, dass diese ausschließlich Tautologien produziere.¹²³⁵ Der Täter wird dementsprechend davon ausgehen, dass seine kriminelle Handlung hinreichend legitim (aber nicht legal) ist. Konzentriert man sich auf die dahinter stehende Kausalstruktur, wird leicht erkennbar, dass sie jenes handlungsauslösende Argument ad hoc ist, indem „zusätzliche Annah-

¹²³⁰ Vgl. z.B. das ökonometrische Modell zur Bestimmung des Ausmaßes an Steuerhinterziehung für die untersuchten 26 Schweizer Kantone bei Frey, B. S./Feld, L. P. (2002b): S. 8-24. Im Rahmen einer ökonometrischen Analyse würde zunächst in einer ersten Stufe die Spezifikation a) des funktionalen Zusammenhangs, b) der Störgrößen, und c) der Variablen vorgenommen werden. Vgl. Auer, von L. (2007): S. 4-8. Diese Spezifikationen werden auf der zweiten Stufe sodann in ein ökonometrisches Modell überführt. Vgl. Auer, von L. (2007): S. 8. Auf der dritten Stufe wird das geschätzte Modell ermittelt, auf dessen Basis die aufgestellte Hypothese bezüglich ihres Wirkungszusammenhangs getestet wird. Vgl. Auer, von L. (2007): S. 8-9. Auch gebietet es die ökonometrische Analyse, eine Prognose auf Basis des geschätzten Modells durchzuführen. Vgl. Auer, von L. (2007): S. 9-10.

¹²³¹ Vgl. Gourgé, K. (2001): S. 95. So verwundert es nicht, dass das *Fraud-Triangle* in der von der PWC herausgegebenen Studie über Motivstrukturen von Wirtschaftskriminellen als pragmatischer Integrationsversuch bezeichnet wird. Vgl. PWC (2009): S. 15.

¹²³² Unter der sogenannten *conditio humana* versteht Esser vier Systeme, die die Wirklichkeit der menschlichen Existenz umfassend abbilden sollen. Das Handlungssystem besteht wiederum aus vier Subsystemen, die kulturelle, soziale, organismische und personale Aspekte umfassen. Das sogenannte telische System beschäftigt sich mit der Sinnfrage der menschlichen Existenz. Das System des Handelns grenzt an den Bereich des organisch-biologischen Milieus an, der den menschlichen Organismus repräsentiert. Der Bereich der organisch-biologischen Kondition führt das Handlungssystem in das System der physikalisch-chemischen Ebene. Alle vier Systemebenen sollen umfassend die Handlungen in der Realität abbilden. Vgl. Esser, H. (1999): S. 392.

¹²³³ Vgl. Kreß, U. (1983): S. 9.

¹²³⁴ Gourgé, K. (2001): S. 95.

¹²³⁵ Vgl. Gourgé, K. (2001): S. 95.

men in die Zielfunktion oder Restriktionen der betrachteten Individuen einführen. Letztlich kann so jedes Verhalten in das ökonomische Kalkül gepresst werden.“¹²³⁶

Die Tatsache, dass für gezeigtes oder prognostiziertes ökonomisch motiviertes Verhalten eine innere Rechtfertigung vorausgesetzt werden kann, bereitet insbesondere der Theorie rationaler Erwartungen grundsätzlich erhebliche Schwierigkeiten. Dies lässt sich aus der Überlegung von Güth/Kliemt herleiten, dass nunmehr von Kausalstrukturen bestimmte Erwartungsbildungen über zweckrationale Handlungen gemäß dem Interventionsprinzips vernachlässigt werden können, „weil sie für die Ergebnisse sozialer Interaktion als irrelevant angesehen werden dürfen“¹²³⁷.¹²³⁸ Lässt man jedoch eine evolutionäre Sicht zu, so sollen gerade „[p]hysische und mentale Fähigkeitenpotentiale, angeborene Verhaltensdispositionen und ihre motivationale Basis (Triebe, Bedürfnisse, Vorlieben) sowie elementare Lernmechanismen [...] einen [...] Einfluss auf wirtschaftliches Verhalten nehmen [...]“. ¹²³⁹ Aus der Adaption dieser evolutionären ¹²⁴⁰ Sichtweise könnte es einlassungsfähig sein, diese restriktiven Annahmen über unbeschränkt rationales Verhalten sukzessive abzuschwächen, um so ein Aussagenkontinuum über realistischere Modelle mit beschränkt rationalem Verhalten zu erhalten.¹²⁴¹

Dies führt in einem ersten Schritt dazu, dass nicht nur der ökonomische Anreiz und die Handlungsmöglichkeit eine vollendete Steuerhinterziehung erklären oder prognostizieren können, sondern nunmehr diejenige Dimension der inneren Rechtfertigung/ Steuermoralität hinzukommt. Allerdings lässt sich zeigen, dass diese Annahme dazu führt, dass der rationale Akteur zu einem unkalkulierbaren Subjekt wird, da eine Vielzahl von Kombinationsmöglichkeiten von individueller Zustimmung und Rechtskonformität aufgezeigt werden können, die einerseits Konsens und andererseits Dissens indizieren können:

- Steuerehrliches – normenkonformes – Verhalten stellt sich dann ein, wenn eine Norm individuelle Zustimmung findet und damit internalisiert ist. Steuermoralisches Verhalten stellt sich damit unabhängig von der Handlungsmöglichkeit und dem pathologischen Anreiz zur Hinterziehung der Steuer ein.
- Allerdings könnte steuerehrliches – normenkonformes – Verhalten selbst dann vorliegen, wenn der Konsensanteil minimal ist und (nur) durchsetzbares Recht individuelles Verhalten reguliert. Diese Konstellation lässt sich entweder durch

¹²³⁶ Kirchgässner, G. (2008): S. 202.

¹²³⁷ Güth, W./Kliemt, H. (2006a): S. 62.

¹²³⁸ Vgl. Güth, W./Kliemt, H. (2006a): S. 62.

¹²³⁹ Witt, U. (2006): S. 46-47.

¹²⁴⁰ Vgl. u.a. Witt, U. (2006), Güth, W./Kliemt, H. (2006a), Weise, P. (2006).

¹²⁴¹ Vgl. Güth, W./Kliemt, H. (2006a): S. 62.

ein hinreichend effektives Abschreckungsregime oder durch fehlende Handlungsmöglichkeit zur Hinterziehung der Steuer begründen.

- Diametral zu der letzten Position stehen diejenigen moralischen Vorstellungen, die im Zweifel keine Normenkonformität, jedoch ein Maximum an innerer Zustimmung aufweisen. Eine derartige Position kann je nach Schwere des Auseinanderfallens von individueller und gesellschaftlicher Vorstellung als private Moral bis hin zur Amoralität aufgefasst werden. Bei diesen besonderen Verhaltensdispositionen ist fraglich, ob die Dimension des pathologischen Anreizes zur Steuerhinterziehung das Problem zutreffend beschreibt. Vielmehr scheint eine Analyse anderer empirischer Phänomene wie politischer Protest, Gewalt und andere Verhaltensanomalien i.S.d. ökonomischen Imperialismus angezeigt, da eine Steuerhinterziehung lediglich ein Mittel darstellt. Die oben aufgeführten Kurzstudien belegen diese Hypothese.¹²⁴² So zeigte Kurzstudie 1 auf, dass der britische Steuerboykott Ende der 1980er Jahre lediglich ein Mittel des Protestes darstellte, um die Regierung zu einer Rücknahme der eingeführten Steuer zu drängen. Auch im Fall der Kurzstudie 2 kam es den Pazifisten nicht auf die Verweigerung der Steuer als solches an, sondern auf die Verhinderung der militärischen Beteiligung Deutschlands an kriegerischen Konflikten. Da sich die Abführung der streitgegenständlichen Lohnsteuer weitestgehend dem dispositiven Zugriff der Kläger entzog, war somit eine Klage vor dem BVerfG erforderlich. Vor diesem Hintergrund zeigt sich in besonderer Form die Bedeutung der Dimension der Handlungsmöglichkeit. Kurzstudie 1 und 2 sind somit Beispiele für die Ausprägung von privater Moral. Ähnlich fällt die Beurteilung zu Amoralität aus. Hierunter können solche Motive wie „absolute Staatsfeindlichkeit“¹²⁴³, „Bürokratiefeindlichkeit“¹²⁴⁴ sowie „Abwehr des Staates aus der wirtschaftlichen ‚Privatsphäre‘“¹²⁴⁵ verstanden werden. Eine Steuerhinterziehung stellt auch in diesen Fällen lediglich ein Mittel zur Erlangung anderer Ziele dar.

Des Weiteren kann in einem zweiten Schritt nachgewiesen werden, dass, wenn die Dimension des Anreizes aus dem oben beschriebenen Kontext von Fraud übernommen werden soll, myopisches Verhalten wie Gier¹²⁴⁶ oder verhaltensindizierender Druck hinzutreten können. Güth/Kliemt gehen ohnehin davon aus, dass der „Mensch [...] aber nicht nur ein von Zukunftserwartungen und Zukunftswünschen bestimmtes ‚rationales‘

¹²⁴² Vgl. nochmals Ausführungen in Kapitel 3.3.2.4.2 sowie 3.3.2.4.3.

¹²⁴³ Kreß, U. (1983): S. 46.

¹²⁴⁴ Kreß, U. (1983): S. 46.

¹²⁴⁵ Kreß, U. (1983): S. 46.

¹²⁴⁶ Vgl. Nimwegen, S. (2009): S. 18. Gier als Motiv ist aber auch empirisch bei verurteilten Steuerhinterziehern nachgewiesen worden. Vgl. Kreß, U. (1983): S. 46.

Wesen, sondern auch ein biologischer Organismus [ist].“¹²⁴⁷ Die besondere Herausforderung besteht somit in einem integrativen Verständnis menschlichen Wahlverhaltens, das sowohl den Schatten der Vergangenheit als auch den Schatten der Zukunft angemessen berücksichtigen muss. Eine Rekonstruktion der Dimension des Anreizes in der Kategorie von Fraud führt somit zu einer weiteren – sukzessiven – Abstufung des rationalen Verhaltens, um so ein realistischeres Prognosemodell zu erhalten. So wäre es z.B. denktheoretisch möglich, dass kognitive Verzerrungen¹²⁴⁸ in den rationalen Entscheidungsprozess Eingang finden könnten.¹²⁴⁹ In diesem Fall sieht die auf Kahnemann/Tversky zurückgehende Prospekttheorie vor, dass die subjektiven Eintrittswahrscheinlichkeiten durch sogenannte Entscheidungsgewichtsfunktionen¹²⁵⁰ substituiert werden würden.¹²⁵¹

Aus den Schritten eins und zwei kann impliziert werden, dass das rekonstruierte Tax-Fraud-Triangle nicht nur ein Aussage- und Prognosekontinuum über steuerdelinquentes Verhalten durch die Integration der drei hergeleiteten Dimensionen leisten kann, sondern darüber hinaus eine mögliche Interdependenz der Determinanten untereinander berücksichtigt. Das Erfordernis zur Erfassung der Interdependenz leitet sich z.B. aus dem Ergebnis des spieltheoretischen Monitorings ab, bei dem ein Verdrängungseffekt von steuerehrlichem Verhalten durch eine drakonische Bestrafungspolitik der rationalen Finanzbehörde nachgewiesen werden konnte.¹²⁵²

¹²⁴⁷ Güth, W./Kliemt, H. (2006a): S. 159.

¹²⁴⁸ So beweisen zahlreiche empirische Belege die Existenz von (Verhaltens-)Anomalien wie beispielsweise spekulative Blasen auf dem Kapitalmarkt und schränken damit den Erklärungsbeitrag der postulierten ökonomischen Vernunft signifikant ein. Vgl. Mölls, S. H./Strauß, M. (2007): S. 981. Zum Begriff der spekulativen Blase vgl. Heiduk, G. (2005): S. 255 f. So werden in einer Studie von Bessler/Stanzel die Qualität und die Effizienz von Gewinnprognosen deutscher DAX-Unternehmen von Analysten untersucht. Die dabei zu Tage getretene Analyse zeigte erhebliche Verzerrungen in den Prognosen auf, die geradezu systematisch sind. Vgl. Bessler, W./Stanzel, M. (2007): S. 122 ff. Wie unschwer zu erkennen ist, vermag bereits hier die Allokations- und Informationseffizienz am sogenannten „rational bias“ der Marktteilnehmer zu scheitern. Madsen, J. B. (1994): S. 589. Vgl. darüber hinaus Madsen J. B. (1994), S. 587-599. Dieser Forschungszweig der Kapitalmarkttheorie wird als behavioural economics bzw. als behavioural finance bezeichnet. Vgl. Fama, E. F. (1998): S. 283-306.

¹²⁴⁹ Zu dem theoretischen Nachweis dieser Entscheidungsgewichtungsfunktion vgl. Kahnemann, D./Tversky, A. (1979): S. 280-284. Kahnemann/Tversky haben im Rahmen einer grafischen Analyse den theoretischen Verlauf der Entscheidungsgewichtungsfunktion aufgezeigt. Hierbei wird deutlich, dass geringe Wahrscheinlichkeiten systematisch überschätzt werden, wogegen mittlere oder hohe Wahrscheinlichkeiten unterschätzt werden. Vgl. Kahnemann, D./Tversky, A. (1979): S. 283.

¹²⁵⁰ Vgl. Kahnemann, D./Tversky, A. (1979): S. 280.

¹²⁵¹ Eine Integration dieser Entscheidungsgewichte hat Hundsdoerfer im Rahmen einer Modifikation des Grundmodells von Allingham/Sandmo vorgenommen. Vgl. Hundsdoerfer, J. (1996): S. 103-107.

¹²⁵² Vgl. nochmals Ausführungen in Kapitel 3.2.3.2.4. Dieser Effekt lässt sich wie folgt separat betrachten: Aus der Sicht des pathologischen Anreizes kann zunächst davon ausgegangen werden,

Das evolutionär rekonstruierte Tax-Fraud-Triangle könnte so einen Beitrag zur Erstellung eines dynamischen Täterprofils leisten, das „aus der Rekonstruktion und Interpretation seines Verhaltens abgeleitet ist.“¹²⁵³

dass die Verschärfung von Aufdeckungs- und Sanktionsmechanismen zur Durchsetzung der Steuererfüllung führt. Die spieltheoretische Analyse greift diesen Aspekt der Steuerdurchsetzung auf, zeigt jedoch das Risiko auf, dass diese Art von rationaler Durchsetzung der Steuererfüllung mit einer sinkenden Kooperationsbereitschaft einhergeht. Diese Kausalkette könnte wie folgt weitergedacht werden: Das hohe Risiko einer gesunkenen Kooperationsbereitschaft bzw. Steuermoralität führt möglicherweise in einem weiteren Schritt dazu, dass die Dimension der Handlungsmöglichkeit zur Steuerhinterziehung Anpassungsbedarfe aufzeigt. Eine mögliche Änderung des bestehenden Rechtsrahmens kann zu einer (weiteren) Erosion der Steuermoral führen, da es bei der Dimension der inneren Einstellung darauf ankommt, ob eine politische Maßnahme Zustimmung findet oder nicht. Vgl. nochmals Ausführungen in Kapitel 3.3.2.4. Das Ausmaß an Erosion der Steuermoral hängt davon ab, mit welcher Intensität die Determinante der inneren Einstellung Einfluss auf das Aussage- und Prognosekontinuum nehmen soll. Letztlich hängt diese Frage davon ab, wie stark von den rationalen Verhaltensprämissen abgewichen werden soll.

¹²⁵³ Hoffmann, J./Musolff, C. (2000): S. 18.

5 Schlussbetrachtung

Das Ziel dieser Arbeit bestand darin, die Willensbildung zur Steuerhinterziehung zu rekonstruieren. Der Titel „Ökonomische Rekonstruktion der kriminellen und moralischen Willensbildung zur Steuerhinterziehung“ möchte zum Ausdruck bringen, dass diese Analyse sowohl die moralische als auch die kriminelle Willensbildung zur Steuerhinterziehung aus einer ökonomischen Perspektive betrachtet. Unter Berücksichtigung der hohen Änderungsgeschwindigkeit des Steuer(straf)rechts hat die vorliegende Analyse ein grundsätzliches Verständnis dafür vermittelt, wie eine vom Vorsatz erfasste Steuerhinterziehung ökonomisch rekonstruiert werden kann. Hierzu wurde jedes Element des dreistufigen Deliktsaufbaus – Tatbestandsmäßigkeit, Rechtswidrigkeit und Schuld – ökonomisch rekonstruiert, um so die Untrennbarkeit von „Handlungswille und Handlungserfolg“¹²⁵⁴ nachzuweisen. Selbst wenn sich in der Zukunft Regelungstatbestände in den steuer- oder strafrechtlichen¹²⁵⁵ Konsequenzen ändern, würden die im Rahmen der Pathologie gewonnenen Erkenntnisse über den „Verwirklichungswillen“¹²⁵⁶ des rationalen Täters in keiner Weise unbrauchbar werden. Vielmehr ist nachgewiesen worden, dass für den rationalen Akteur die steuer- und strafrechtlichen Vorschriften lediglich als Restriktionen eines ethisch fragwürdigen Verhaltensschemas aufgefasst werden können. Die dem Tatbestand innewohnende Verhaltensanforderung ist für rationale Akteure in keiner Weise sakrosankt, weshalb diese stets darauf bedacht sind, lediglich die steuer(straf)rechtlichen Sanktionen sowie eine mögliche verfahrensrechtliche Schlechterstellung, die aus einer Steuerhinterziehung resultiert, in eine hinreichend exakte entscheidungstheoretische Beschreibung zu transformieren.

Die Pathologie hat unter der Annahme eines unstreitig simplifizierten objektiven Tatbestands diesen Prozess der Informationstransformation im Rahmen eines hypothetischen Einstiegs in die Steuerhinterziehung untersucht. Hierbei wurden Einsichten über die grundlegende entscheidungstheoretische Erfassung des Entscheidungskalküls im Rahmen eines Grundmodells vermittelt, das auch um ausgewählte Aspekte wie z.B. das Tagessatzsystem pragmatisch modifiziert wurde. Die kritische Darstellung und Herleitung dieser Modifikationen folgten dabei nicht dem Anspruch auf Vollständigkeit oder abschließende Darstellung, was angesichts der Mannigfaltigkeit steuerdelinquenten Verhaltens ein Desiderat ist. Vielmehr sollte ein grundlegendes Verständnis vermittelt werden, inwiefern mögliche Rechtsänderungen oder weitere bislang unberücksichtigte Aspekte der Steuerhinterziehung integriert werden können. Durch den Erhalt einer grundlegenden Struktur können auch so Modifikationen zielgerichtet analysiert und der Veränderungsgrad im Vergleich zur Ausgangssituation festgestellt wer-

¹²⁵⁴ Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 140.

¹²⁵⁵ Vgl. z.B. die Pressemitteilung vom 07.02.2012 über die jüngste Entscheidung des BGH bezüglich der Strafzumessung bei Steuerhinterziehung in Millionenhöhe. Vgl. Pressemitteilung des BGH (2012).

¹²⁵⁶ Wessels, J./Beulke, W. (2009): Rz. 140.

den. Allerdings hat die Pathologie ebenfalls gezeigt, dass sich die ökonomische Transformation hochkomplexer steuer(straf)rechtlicher Vorschriften und Konsequenzen einer (vollendeten) Steuerhinterziehung entscheidungslogischer Strukturen bedient, die auch dann Anwendungen finden können, wenn man sich nicht z.B. zwischen Butter oder Margarine entscheiden kann. Die Nachhaltigkeit dieser Pathologie begründet sich somit auf der Erkenntnis, dass die ökonomische Rekonstruktion dem Grunde nach lediglich begrenzt aussagekräftige Ergebnisse zutage bringen kann, weshalb zunächst eine transparente Herleitung von Straftäter und Taterfolg erforderlich gewesen ist. Lediglich hierdurch konnte der Nachweis erbracht werden, dass das Steuerzahlerrätsel kein Rätsel im eigentlichen Sinne ist, sondern dessen zugrunde liegende Verhaltensprämissen rationaler Akteure die Diskrepanz von Modelltheorie und Empirie begründen.

Die Ursache für diese Diskrepanz stellt somit auch die Motivation dafür dar, die entscheidungslogische Perspektive der Spieltheorie einzunehmen, um die wechselseitigen Interaktionsprozesse zu analysieren.¹²⁵⁷ Die spieltheoretische Sicht hat den Vorteil, dass das Verhalten der anderen Beteiligten wie z.B. das der Finanzbehörde integriert werden kann. Auf diese Weise konnte ein Verhaltensmechanismus rekonstruiert werden, bei dem das Zusammenspiel von bloßer Steuererfüllung durch Steuerdurchsetzung einerseits und steuermoralischem Verhalten andererseits aufgezeigt worden ist. Dabei hat es sich angeboten, zunächst das Grundproblem einer Entscheidung zur Hinterziehung der Steuern im Rahmen eines Gefangenendilemmas zu analysieren, da sich annahmegemäß ein soziales Phänomen aus der Summe rationaler Entscheidungen überführen lässt. Diese Vorgehensweise hatte den Vorteil, dass sich von diesem Analyseergebnis ausgehend Modellvariationen implementieren ließen. Hierbei konnte u.a. steuermoralisches Verhalten durch eine deontologische Begründung der konsequentialisch-rationalen Handlungsmaxime im Rahmen der Spieltheorie nachgewiesen werden. Analysiert man hingegen das strategische Verhalten zwischen einem steuerpflichtigen Spieler und einer bayes'schen Finanzbehörde, so bedurfte es im Rahmen des Monitorings keiner fragwürdigen Manipulation des rationalen Verhaltens, um steuermoralisches Verhalten nachzuweisen, sondern eines objektiven selektiven Anreizes. Ebenfalls konnte nachgewiesen werden, dass lediglich objektive Bedingungen, mithin materielle Interessen, notwendige Voraussetzung dafür sind, dass die Finanzbehörde dem steuerpflichtigen Akteur eine riskante Vorleistung wie ‚Vertrauen‘ erbringen kann.

Diese Analyseergebnisse stehen diametral zu dem erbrachten Nachweis, dass alle Versuche, das unerwünschte Ausmaß an steuerunehrlichem Verhalten durch Eingriffe ad hoc in die Präferenzstruktur zu korrigieren, zu empirisch inhaltlosen Tautologien geführt haben. Aus der Trivialisierung rationaler Entscheidungen folgte vielmehr der Verdacht einer „fragwürdigen Immunisierungsstrategie“¹²⁵⁸.

¹²⁵⁷ Vgl. Güth, W./Kliemt, H./Wangenheim, von G. (2006): S. 38.

¹²⁵⁸ Lohmann, K. R. (1999): S. 118.

Schlussbetrachtung

Die vorliegende Analyse hat einen Vorschlag zur ganzheitlichen und integrativen Rekonstruktion und Prognose von steuerkriminellen Verhalten im Rahmen eines Fraud-theoretischen Ansatzes erbracht. Dabei ist zum derzeitigen Stand offen, ob dieser Modellvorschlag vollständig spezifiziert ist und wie der funktionale Zusammenhang zwischen „zu erklärender und erklärenden Variablen“¹²⁵⁹ beschaffen ist. Die vorliegende Arbeit möchte diesen experimentellen Forschungsimpuls weiteren Analysen überlassen, die diesen Wirkungszusammenhang ggfs. mithilfe ökonomischer Methoden untersuchen könnten. Hierbei müsste geklärt werden,

- ob die im Rahmen dieser Analyse vorgetragenen Erklärungsdimensionen ausreichend sind und/oder,
- ob weitere (Stör-)Größen erforderlich sind,

um einen hinreichend signifikanten Wirkungszusammenhang zu erlangen. Gelingt eine ökonomische Fundierung, so verspricht diese integrative Sicht auf das Phänomen der Steuerhinterziehung einen Erkenntnisgewinn.

¹²⁵⁹ Assenmacher, W. (2002): S. 120.

Anhang

Hinterzogener Betrag	Anzahl Tagessätze OFD Essen Aachen Köln	Anzahl Tagessätze OFD Wuppertal	Anzahl Tagessätze OFD Düsseldorf	Anzahl Tagessätze OFD Berlin
2.000	-	-	-	12
3.000	-	-	-	18
5.000	20	-	20	30
10.000	40	25	40	60
15.000	60	25	60	90
20.000	80	50	80	120
25.000	90	50	100	150
30.000	100	75	120	180
40.000	120	100	160	240
45.000	130	100	180	270
50.000	140	125	200	300
60.000	160	150	280	360
70.000	180	150	300	360
75.000	190	150	320	360
80.000	200	200	360	360
90.000	220	225	360	360
100.000	240	250	360	360
110.000	250	250	360	360
144.000	284	360	360	360
150.000	290	360	360	360
171.000	311	360	360	360
186.000	326	360	360	360

*Tabelle 1 Anzahl der verhängten Tagessätze in ausgewählten OFD-Bezirken
Quelle: In Anlehnung an: Haas, P./Müller, U. (2009): S. 163.*

Anhang

Hinterzogener Betrag	Anzahl Tagessätze OFD-Berlin	Schätzung Anzahl Tagessätze	Residuen-quadrate [OFD Berlin ./ Schätzung] ²
2.000	12	21	77
3.000	18	31	161
5.000	30	50	387
10.000	60	93	1.056
15.000	90	129	1.554
20.000	120	161	1.700
25.000	150	189	1.495
30.000	180	212	1.044
40.000	240	250	105
45.000	270	265	21
50.000	300	278	464
60.000	360	299	3.671
70.000	360	315	2.027
75.000	360	321	1.506
80.000	360	327	1.119
90.000	360	335	618
100.000	360	342	341
110.000	360	346	188
144.000	360	355	25
150.000	360	356	18
171.000	360	358	5
186.000	360	359	2
		Summe	17.585
		Solver-Lösung für X	2,96988E-05

Tabelle 2 *Schätzung von Parameter x*
Quelle: Eigene Darstellung

Anhang

1-p	p	Parameter x	$-\ln(1-x)$	Nettoeinkommen p.a. (1-t)*W	$-\ln(1-x)*(1-t)*W*p$	Test (1-p) > $-\ln(1-x)*(1-t)*W*p$?
1,00	-	2,96988E-05	2,96993E-05	20.000	-	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,90	0,10	2,96988E-05	2,96993E-05	20.000	0,06	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,80	0,20	2,96988E-05	2,96993E-05	20.000	0,12	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,70	0,30	2,96988E-05	2,96993E-05	20.000	0,18	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,60	0,40	2,96988E-05	2,96993E-05	20.000	0,24	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,50	0,50	2,96988E-05	2,96993E-05	20.000	0,30	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,40	0,60	2,96988E-05	2,96993E-05	20.000	0,36	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,30	0,70	2,96988E-05	2,96993E-05	20.000	0,42	Steuerehrliche Deklaration
0,20	0,80	2,96988E-05	2,96993E-05	20.000	0,48	Steuerehrliche Deklaration
0,10	0,90	2,96988E-05	2,96993E-05	20.000	0,53	Steuerehrliche Deklaration
-	1,00	2,96988E-05	2,96993E-05	20.000	0,59	Steuerehrliche Deklaration
1,00	-	2,96988E-05	2,96993E-05	40.000	-	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,90	0,10	2,96988E-05	2,96993E-05	40.000	0,12	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,80	0,20	2,96988E-05	2,96993E-05	40.000	0,24	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,70	0,30	2,96988E-05	2,96993E-05	40.000	0,36	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,60	0,40	2,96988E-05	2,96993E-05	40.000	0,48	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,50	0,50	2,96988E-05	2,96993E-05	40.000	0,59	Steuerehrliche Deklaration
0,40	0,60	2,96988E-05	2,96993E-05	40.000	0,71	Steuerehrliche Deklaration
0,30	0,70	2,96988E-05	2,96993E-05	40.000	0,83	Steuerehrliche Deklaration
0,20	0,80	2,96988E-05	2,96993E-05	40.000	0,95	Steuerehrliche Deklaration
0,10	0,90	2,96988E-05	2,96993E-05	40.000	1,07	Steuerehrliche Deklaration
-	1,00	2,96988E-05	2,96993E-05	40.000	1,19	Steuerehrliche Deklaration
1,00	-	2,96988E-05	2,96993E-05	60.000	-	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,90	0,10	2,96988E-05	2,96993E-05	60.000	0,18	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,80	0,20	2,96988E-05	2,96993E-05	60.000	0,36	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,70	0,30	2,96988E-05	2,96993E-05	60.000	0,53	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,60	0,40	2,96988E-05	2,96993E-05	60.000	0,71	Steuerehrliche Deklaration
0,50	0,50	2,96988E-05	2,96993E-05	60.000	0,89	Steuerehrliche Deklaration
0,40	0,60	2,96988E-05	2,96993E-05	60.000	1,07	Steuerehrliche Deklaration
0,30	0,70	2,96988E-05	2,96993E-05	60.000	1,25	Steuerehrliche Deklaration
0,20	0,80	2,96988E-05	2,96993E-05	60.000	1,43	Steuerehrliche Deklaration
0,10	0,90	2,96988E-05	2,96993E-05	60.000	1,60	Steuerehrliche Deklaration
-	1,00	2,96988E-05	2,96993E-05	60.000	1,78	Steuerehrliche Deklaration
1,00	-	2,96988E-05	2,96993E-05	100.000	-	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,90	0,10	2,96988E-05	2,96993E-05	100.000	0,30	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,80	0,20	2,96988E-05	2,96993E-05	100.000	0,59	Aufgabe der Steuerehrlichkeit
0,70	0,30	2,96988E-05	2,96993E-05	100.000	0,89	Steuerehrliche Deklaration
0,60	0,40	2,96988E-05	2,96993E-05	100.000	1,19	Steuerehrliche Deklaration
0,50	0,50	2,96988E-05	2,96993E-05	100.000	1,48	Steuerehrliche Deklaration
0,40	0,60	2,96988E-05	2,96993E-05	100.000	1,78	Steuerehrliche Deklaration
0,30	0,70	2,96988E-05	2,96993E-05	100.000	2,08	Steuerehrliche Deklaration
0,20	0,80	2,96988E-05	2,96993E-05	100.000	2,38	Steuerehrliche Deklaration
0,10	0,90	2,96988E-05	2,96993E-05	100.000	2,67	Steuerehrliche Deklaration
-	1,00	2,96988E-05	2,96993E-05	100.000	2,97	Steuerehrliche Deklaration

Tabelle 3 *Ergebnisse der Wertkombinationen für die degressive Bestrafung*

Quelle: Eigene Darstellung

Abkürzungsverzeichnis

Art.	Artikel
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
a.F.	Alte Fassung
AO	Abgabenordnung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BKA	Bundeskriminalamt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BWV	Der Präsident des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung
BZRG	Bundeszentralregistergesetz
bzw.	Beziehungsweise
CAPM	Capital Asset Pricing Modell
c.p.	Ceteris paribus
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DAX	Deutscher Aktienindex
Diss.	Dissertation

Abkürzungsverzeichnis

EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
ESTG	Einkommenssteuergesetz
et al.	et alii
e.V.	eingetragener Verein
FGO	Finanzgerichtsordnung
f.	folgende
ff.	Fortfolgende
GG	Grundgesetz
gem.	gemäß
grds.	grundsätzlich
HGrG	Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder
h.M.	Herrschende Meinung
IAW	Institut für angewandte Wirtschaftsforschung e.V.
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IIA	The Institute of Internal Auditors
ICD	Internationalen statistische Klassifikationen der Krankheiten und verwandter Gesundheitsprobleme
IFO	Information und Forschung
ISA	International Standards on Auditing
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit

Abkürzungsverzeichnis

i.w.S.	im weiteren Sinne
Lfg.	Lieferung
LG	Landgericht
LuftSiG	Luftsicherheitsgesetz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
No.	Number
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
PS	Prüfungsstandard
PWC	PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SchwarzArbG	Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz
SGB	Sozialgesetzbuch
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StR	Strafsenat
Tz.	Teilziffer
u.a.	unter anderem
URL	Uniform Resource Locator
USt	Umsatzsteuer
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

Abkürzungsverzeichnis

UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
vgl.	Vergleiche
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZPO	Zivilprozessordnung
zugl.	zugleich

Symbolverzeichnis

α	ersetzt $p(\pi C)$ ggfs. mit <i>Exponent</i>
A	Wahlhandlung
A	ersetzt $p(C C)$
$a(.)$	Arrow-Pratt-Maß
A/D	Anreiz bzw. Druck, eine dolose Handlung zu begehen (Fraud –Triangle)
$a_{i,t}$	Pay-off gemäß einer gewählten Strategiekombination im Rahmen des Vertrauensspiels
β	ersetzt $p(\pi nC)$ ggfs. mit <i>Exponent</i>
B	ersetzt $p(C nC)$
B_i	Entscheidungsrelevantes Wissen zum Zeitpunkt i
BMG_j	Bemessungsgrundlage der j-ten Steuerart
C	Ehrliche Deklaration
$C(p)$	Kosten der Aufdeckung von Straftaten
$Data_j$	Sonstigen relevanten Angaben bzw. Daten der j-ten Steuerart
∂	Delta, Variationsableitung
$\Delta_{\beta,\alpha}$	ersetzt $\beta-\alpha$
E	Steuerpflichtiger missbraucht Vertrauen
$E[U]$	Erwartungsnutzen
$f[.]$	Funktionaler Zusammenhang im Rahmen des Fraud-Triangle
ϕ	entspricht einem sozialem Stigma
ϕ_0	(Stigma) Steuerhinterziehung bleibt unentdeckt
ϕ_1	(Stigma) Steuerhinterziehung wird aufgedeckt
G	Gelegenheit, eine dolose Handlung zu begehen (Fraud –Triangle)
G	Produktionsfunktion für öffentlichen Güter

Symbolverzeichnis

G	Auszahlung für die Finanzbehörde, wenn Steuerpflichtiger nicht das Vertrauen missbraucht
G	Nutzen der Behörde, sofern diese einen Täter korrekt bestraft hat
h	marginale Erhöhung der Bemessungsgrundlage X^*
H	hinterzogene Bemessungsgrundlage
H_i	Kooperative Strategie des i-ten Spielers
i	Zeitpunkt
i	i-ter Spieler
\in	Element
$i^{\S 235 \text{ AO}}$	auf ein Jahr normierter Zinssatz nach Maßgabe der §§ 235, 238 AO
IR	Innere Rechtfertigung, eine dolose Handlung zu begehen (Fraud –Triangle)
K	Kosten der Ermittlungsaktivitäten
L	Disnutzen für die Finanzbehörde, wenn Steuerpflichtiger das Vertrauen missbraucht
L	Disnutzen der Behörde im Falle des Fehlers erster Art
λ	Diskontfaktor <i>ggfs. mit Exponent</i>
ln	natürlicher Logarithmus
μ_i	Moralkoeffizient des i-ten Spielers
n	Menge aller Spieler
n^H	Zinslauf in Jahren
n^C	Hinterziehung
n^E	Steuerpflichtiger missbraucht nicht Vertrauen
N_i	Nicht-Kooperative Strategie des i-ten Spielers
N	Finanzbehörde verweigert dem Steuerpflichtigen das Vertrauen
p	Aufdeckungswahrscheinlichkeit <i>ggfs. mit Subskript</i>
p(Fraud)	Wahrscheinlichkeit für das Eintreten einer dolosen Handlung
p^{Opt}	ersetzt die Relation $X^{nC} / (X^{nC} + \pi)$

Symbolverzeichnis

P_i	Strategiekombination P (beide Spieler hinterziehen)
π	Bestrafungsfaktor
π^{JS}	Bestrafungsfaktor, Jahressatz
$\pi^{JS,exp}$	degressive Bestrafungsfunktion, Jahressatz
θ	Wahrscheinlichkeit für die Hinterziehung <i>ggfs. mit Exponent</i>
$\theta^{FI, 1}$	ersetzt die Relation $G \cdot s_2 / (L \cdot s_1 + G \cdot s_2)$
$\theta^{FI, 2}$	ersetzt die Relation $G \cdot (1 - s_2) / (L \cdot (1 - s_1) + G \cdot (1 - s_2))$
θ^{Opt}	ersetzt die Relation K/Ω
ρ	Exponentielle Gewichtung der Dimensionen im Rahmen des Fraud-Triangle
R	Auszahlung für den Steuerpflichtigen, wenn er das nicht Vertrauen missbraucht
R_i	konvexe, geschlossene und kompakten Strategiemenge
R_i	Strategiekombination R (beide Spieler deklarieren vollständig)
Σ	Sigma, Summe
s_1	Eindeutiges Verhaltenssignal
s_2	Vorgetäuschte Ehrlichkeit
S_i	Strategiekombination S (jeweils ein Spieler hinterzieht und beutet seinen ehrlichen Gegenspieler aus)
t	(proportionaler) Steuertarif <i>ggfs. mit Subskript</i>
t	Periode bzw. Zeiteinheit
T	Summe aller Steuerausgaben
T	Auszahlung für den Steuerpflichtigen, wenn er das Vertrauen der Finanzbehörde missbraucht
T_i	Strategiekombination T (jeweils ein Spieler hinterzieht und beutet seinen ehrlichen Gegenspieler aus)
$U[.]$	Nutzenfunktion
$U' [.]$	Nutzenfunktion, erste Ableitung
$U'' [.]$	Nutzenfunktion, zweite Ableitung

Symbolverzeichnis

$U_i^*[h]$	Nutzen des i-ten Akteurs, wenn alle Akteure ihr optimales Deklarationsniveau um den marginalen Betrag h erhöht haben
U_i^m	„kantische – moralische – Nutzenfunktion“
U_i^n	„natürlichen Neigung
ς	Exponent von $\pi^{JS,exp}$
V	Finanzbehörde vertraut Steuerpflichtigem
$V(G)$	Nutzen von öffentlichen Güter
W	gegebenes Einkommen ggfs. mit Subskript
W^Y	Einkommen ohne Aufdeckung der Steuerhinterziehung ggfs. mit Subskript
W^Z	Einkommen nach Aufdeckung der Steuerhinterziehung ggfs. mit Subskript
$W^{Z,iAO}$	Einkommen nach Aufdeckung der Steuerhinterziehung unter Berücksichtigung der Verzinsung des hinterzogenen Steuern
$W^{Z,JS}$	Einkommen nach Aufdeckung der Steuerhinterziehung unter Berücksichtigung von Jahressätzen
$W^{Z,JS,EXP}$	Einkommen nach Aufdeckung der Steuerhinterziehung unter Berücksichtigung einer degressiven Bestrafunktionsfunktion
ω_i	kritischer Wert von μ_i
Ω	Sozialer Schaden
x	empirischer Parameter von $\pi^{JS,exp}$
X	Bemessungsgrundlage ggfs. mit Subskript und / oder Exponent
X^C	ehrliche - vollständige und rechtzeitige – Deklaration ggfs. mit Subskript
X^{nC}	Nutzen einer Steuerhinterziehung
Ξ	subjektiver Parameter
Ξ^{high}	vertrauenswürdiger Steuerpflichtiger
Ξ^{low}	nicht-vertrauenswürdiger Steuerpflichtiger
Y	Einkommen aus der kriminellen Handlung
Ψ	ersetzt die Relation $X^{nC}/\pi \cdot (s_1 - s_2)$
\cap	logisches UND bzw. Schnittmenge
∞	Unendlich
\forall	Allquantor

Literaturverzeichnis

- Ackermann, T. (2007): Der Schutz des negativen Interesses. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Adriaans, P./Zantinge, D. (1996): Data Mining. Edingburg Gate: Addison Wesley Longman.
- AICPA (1999): Audit Sampling. Auditing Practice Release. New York: AICPA.
- Albert, H. (1969): Traktat über kritische Vernunft. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Albert, H. (2003): Kritik des transzendentalen Denkens. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Albrecht, S. W./Albrecht, C. O. (2004): Fraud Examination & Prevention. Mason (Ohio): Thomson South-Western.
- Albrecht, S. W. et al. (2009): Fraud Examination. 3. Auflage. Mason (Ohio): Thomson South-Western.
- Allingham, M./Sandmo, A. (1972): Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. In: Journal of Public Economics, 1, S. 323-338.
- Alm, J./McClelland, G. H./Schulz, W. D. (1992): Why Do People Pay Taxes? In: Journal of Public Economics, 48, S. 21-38.
- Amling, T./Bantleon, U. (2007): Handbuch der Internen Revision. Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- Andreoni, J./Erad, B./Feinstein, J. (1998): Tax Compliance. In: Journal of Economic Literature, 36, S. 818-860.
- Antony, J./Entorf, H. (2003): Zur Gültigkeit der Abschreckung im Sinne der ökonomischen Theorie der Kriminalität: Grundzüge einer Meta-Studie. In: Albrecht, H.-J., Entorf, H. (Herausgeber): Kriminalität, Ökonomie und Europäischer Sozialstaat. Heidelberg: Physica, S. 167-185.
- Apel, K.-O. (1976): Das Problem der philosophischen Letztbegründung im Lichte einer transzendentalen Sprachpragmatik: Versuch einer Metakritik des ‚Kritischen Rationalismus‘. In: Kanitscheider, B. (Herausgeber.): Sprache und Erkenntnis. Festschrift für Gerhard Frey zum 60. Geburtstag. Institut für Sprachwissenschaft der Universität Innsbruck, Innsbrucker Beiträge zur Kulturwissenschaft: Innsbruck, S. 55-82.
- Aquinas. T. (2006): Summa Theologiae: Volume 57, Baptism and Confirmation: 3a. 66-72. Cambridge: Cambridge University Press.

- Arnold, E. (2005): Kann die evolutionäre Spieltheorie die Entstehung von Kooperation erklären? (Studie über die Schwächen eines formalen Ansatzes). Unveröffentlichtes Arbeitspapier.
- Arrow, K. J. (1965): Aspects of the theory risk-bearing. Helsinki: Yrjö Jahnssonin Säätiö.
- Arrow, K. J. (1994): Methodological Individualism and Social Knowledge. In: American Economic Review, 84, S. 1-9.
- Assenmacher, W. (2002): Einführung in die Ökonometrie. 6. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Assenmacher, W. (2003): Deskriptive Statistik, 3. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Auer, von L. (2007): Ökonometrie - Eine Einführung, 4. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Aumann, R. J. (1976): Agreeing to Disagree. In: Annals of Statistics, 4, S. 1236-1239.
- Aumann, R. J. (1987): Correlated Equilibrium as an Expression of Bayesian Rationality. In: Econometrica, 55, S. 1-18.
- Ax, R./Große, T./Melchior, J./Lotz, A./Ziegler, C. (2010): Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung. 20. Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Axelrod, A. (2002): Kaufen Sie sich die Schlossallee! München: Piper.
- Axelrod, R. (1984): The Evolution of Cooperation. New York: Basic Books.
- Azzola, A. (2006): Recht, Freiheit und Bündnis in der Tora: Grundlegungen für eine jüdische systematische Theologie. Leipzig: Frank & Timme.
- Backhaus, K./Erichson, B./Weiber, R. (2011): Fortgeschrittene Multivariate Analysemethoden. 13. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Balestrino, A. (2009): Kind of Black: The Musicians' Labour Market in Italy. In: CESifo Working Paper Series No. 2769.
- Ballwieser, W. (2002): Informations-GoB - auch im Lichte von IAS und US-GAAP. In: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 3, S. 115-121.
- Ballwieser, W./Dobler, M. (2003): Bilanzdelikte: Konsequenzen, Ursachen und Maßnahmen zu ihrer Vermeidung. In: Die Unternehmung, 6, S. 449-469.

- Bamberg, G./Coenenberg, A. G. (2006): Betriebswirtschaftliche Entscheidungstheorie. 13. Auflage. München: Vahlen.
- Baumanns, P. (2000): Kants Ethik: Die Grundlehre. Würzburg: Königshausen.
- Baurmann, M. (1990): Strafe im Rechtsstaat. In: Baurmann, M./Kliemt, H. (Herausgeber): Die moderne Gesellschaft im Rechtsstaat. Freiburg /München: Verlag Karl Alber, S. 109-159.
- Baurmann, M. (1996): Kann der Homo oeconomicus tugendhaft sein? In: Homo oeconomicus XIII (1). München: Accedo, S. 1-24.
- Baurmann, M. (1998a): Zehn Thesen zum Verhältnis von Normanerkennung, Legitimität und Legalität. In: Lüderssen, K. (Herausgeber): Aufgeklärte Kriminalpolitik oder Kampf gegen das Böse? Baden-Baden: Nomos, S. 409-441.
- Baurmann, M. (1998b): Vorüberlegungen zu einer empirischen Theorie der positiven Generalprävention. In: Schünemann, B./von Hirsch, A. /Jareborg, N. (Herausgeber): Positive Generalprävention. Kritische Analysen im deutsch-englischen Dialog. Uppsala Symposium 1996. Heidelberg: C. F. Müller, S. 1- 16.
- Baurmann, M. (2000): Der Markt der Tugend. 2. Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck
- Baurmann, M. (2002): Recht und intrinsische Motivation. In: Cornelius Prittwitz u.a. (Herausgeber): Festschrift für Klaus Lüderssen. Baden-Baden: Nomos, S. 17-30.
- Bayer, R.-C./Reich, N. (1997): Ein Verhaltensmodell zur Steuerhinterziehung. Berlin: Duncker & Humblot.
- Beccaria, C. (1988): Über Verbrechen und Strafe. Frankfurt: Insel-Verlag.
- Becker, C. (2000): Steuerhinterziehung und Habitus. In: Sofia-Diskussionsbeiträge zur Institutionenanalyse Nr. 00-5. Darmstadt: Sofia.
- Becker, C. (2002): Vertrauen als Instrument der Steuerbehörde – Eine vertrauenstheoretische Studie. In: Sofia-Diskussionsbeiträge zur Institutionenanalyse Nr.02-2. Darmstadt: Sofia
- Becker G./Stigler, G. J. (1977): De Gustibus Non Est Disputandum. In: American Economic Review, 67, S. 76-90.
- Becker, G. (1968): Crime and Punishment: An Economic Approach. In: Journal of Political Economy, 76, S. 169-217.
- Becker, G. (1982): Der ökonomische Ansatz zur Erklärung menschlichen Verhaltens. Tübingen: Mohr Siebeck.

- Beckmann, K. (2003): Steuerhinterziehung. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Beckmann, K. (2006): Tax evaders keep up with the joneses. In: Andrassy Working Paper XVI.
- Bentham, J. (1843): Principles of Penal Law. In: Zimring, F. E./Hawkins, G. J. (Herausgeber): Deterrence: The Legal Threat in Crime Control. Chicago: University of Chicago Press.
- Bernasco, M. (1998): Tax evasion and orders of risk aversion. In: Journal of Public Economics, 67, S. 123-134.
- Berninghaus, S. K./Ehrhart, K.-M./Güth, W. (2010): Strategische Spiele: Eine Einführung in die Spieltheorie. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Besanko, D./Dranove, D./Shanley, M. (2000): Economics of Strategy. 2. Auflage. New York: Wiley.
- Bessler, W./Stanzel, M. (2007): Qualität und Effizienz der Gewinnprognosen von Analysten – Eine empirische Untersuchung für den deutschen Kapitalmarkt, in: Kredit und Kapital, 40, S. 89-129.
- Beulke, W. (2010): Strafprozessrecht. 11. Auflage. Heidelberg/ München/ Landsberg/ Frechen/Hamburg: C. F. Müller.
- Bielefeld, F./Prinz, J. (2009): Das neue Sanktionssystem bei Steuerhinterziehung – Strafmaßtabellen Ade? In: Der Steuerberater, 4, S. 112-117.
- Biesecker, A. (2003): Mikroökonomik: Eine Einführung aus sozial-ökologischer Perspektive. München: Oldenbourg.
- Binmore, K. (1994): Game Theory and the Social Contract Volume 1: Playing Fair. Cambridge, Massachusetts, London, England: MIT Press.
- Birk, D. (2009): Steuerrecht. 12. Auflage. München: Beck.
- Bissantz, N./Hagedorn, J./Mertens, P. (2000): Data Mining. In: Mucksch, H./Behme, W. (Herausgeber): Das Data-Warehouse-Konzept. Architekturen – Datenmodelle – Anwendungen. 4. Auflage. Wiesbaden: Gabler, S. 377-407.
- Bizer, K. (1998): Individuelles Verhalten. Institutionen und Responsives Recht. Sofia-Diskussionsbeiträge zur Institutionenanalyse Nr. 98-3. Darmstadt: Sofia.
- Bizer, M. et al. (2005): Die Bedeutung von Verhaltensannahmen in der wissenschaftlichen Beratung – am Beispiel der Förderschwerpunkte :[riw] und Ina und im Hinblick auf Ausschreibungen im BMBF-Rahmenprogramm „Forschung für Nachhaltigkeit“

(FONA). Sofia-Diskussionsbeiträge zur Institutionenanalyse Nr. 05-5. Darmstadt: Sofia.

BKA (2002): Korruption in Deutschland und ihre strafrechtliche Kontrolle – Eine kriminologisch-strafrechtliche Analyse. Kriftel: Luchterhand.

BKA (2004): Probabilistische Schlussfolgerung in Schriftgutachten. Zur Begründung von Wahrscheinlichkeitsaussagen im Sachverständigengutachten. Kriftel: Luchterhand.

Böckle, F. (1988): Moraltheorie und Wirtschaftsethik. Versuch einer Verhältnisbestimmung. In: Hesse, H. (Herausgeber): Wirtschaftswissenschaft und Ethik. Berlin: Duncker & Humblot, S. 35-47.

Bohley, P. (2003): Die öffentliche Finanzierung. München: Oldenbourg.

Bohnet, I. (1997): Identifikation als institutionelle Bedingung individueller Kooperation: Theorie und Experiment. In: Auf der Heide, D./Dabrowski, M. (Herausgeber): Wirtschaftsethik und Moralökonomik – Normen, soziale Ordnung und der Beitrag der Ökonomik. Berlin: Duncker & Humblot, S. 235-258.

Bordignon, M. (1993): A fairness approach to income tax evasion. In: Journal of Public Economics, 52, S. 345-362.

Böse, M. (2005): Wirtschaftsaufsicht und Strafverfolgung. Tübingen: Mohr Siebeck.

Bourdieu, P. (1976): Entwurf einer Theorie der Praxis auf der ethnologischen Grundlage der kabyliischen Gesellschaft. Frankfurt/Main: Suhrkamp.

Bowles, S. (1998): Endogenous Preferences: The Cultural Consequences of Markets and other Economic Institutions. In: Journal of Economic Literature, 36, S. 75-111.

Breithecker, V./Schmiel, U. (2003): Steuerbilanz und Vermögensaufstellung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Bielefeld: Erich Schmidt Verlag.

Brinkmann, M. (2007): Bilanzmanipulation – Erscheinungsformen, Warnsignale und Schutzmechanismen. In: Zeitschrift für Risk, Fraud & Governance, 4, S. 46-55.

Brodbeck, K.-H. (2005): Ökonomie der Armut. In: Sedmak, C. (Herausgeber): Option für die Armen. Freiburg/Basel/Wien: Nomos, S. 59-80.

Bruinsma, G. (1992): Differential Association Theory Reconsidered: An Extension and Its Empirical Test. In: Journal of Quantitative Criminology, 8, S. 29-49.

Brümmerhoff, D. (2007): Finanzwissenschaft. 9. Auflage. München: Oldenbourg.

- Buchanan, J. M. (1984): Grenzen der Freiheit. Zwischen Anarchie und Leviathan. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Buchanan, J. M. (1999): The Collected Works of James M. Buchanan, Volume 6: Cost and Choice – An Inquiry in Economic Theory. Indianapolis: Liberty Fund.
- Bucher, T. G. (1998): Einführung in die angewandte Logik. Berlin: Walter de Gruyter.
- Bürgin, A. (1993): Zur Soziogenese der Politischen Ökonomie. Wirtschaftsgeschichtliche und dogmenhistorische Betrachtung. Marburg: Metropolis Verlag.
- Burns, D. (1992): The Poll Tax Rebellion. Edinburgh: AK Press.
- BWV (2006): Probleme beim Vollzug der Steuergesetze. Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung. Band 13. Stuttgart: W. Kohlhammer.
- Carl, W. (1992): Die Transzendente Deduktion der Kategorien in der ersten Auflage der Kritik der reinen Vernunft. Frankfurt a.M.: Vittorio Klostermann.
- Chmielewicz, K. (1978): Forschungskonzeptionen der Wirtschaftswissenschaften. 2. Auflage. Stuttgart: Schäfer-Poeschel.
- Clever, P. (1990): Die Konzeption des kritischen Rationalismus. In: Diskussionsbeitrag des Fachbereiches Wirtschaftswissenschaften der Fernuniversität Hagen Nr. 155.
- Coleman, J. S. (1990): Grundlagen der Sozialtheorie. Band 1: Handlungen und Handlungssysteme. München: Oldenbourg.
- Copeland, T. E./Weston, J. F./Shastri, K. (2008): Finanzierungstheorie und Unternehmenspolitik: Konzepte der kapitalmarktorientierten Unternehmensfinanzierung. 4. Auflage. München: Pearson.
- COSO (2004): Enterprise Risk Management – Integrated Framework. New York: AICPA.
- Cowell, F. A. (1975): Some Notes on Progression and Risk-Taking. In: *Economia*, 42, S. 313-318.
- Cowell, F. A./Gordon, J. P. F. (1988): Unwillingness to pay - Tax Evasion and Public Good Provision. In: *Journal of Public Economics*, 36, S. 305-321.
- Dahn, F. (1893): Zum merowingischen Finanzrecht. In: Brenner, O. (Herausgeber): *Germanistische Abhandlungen zum 70. Geburtstag Konrad v. Mauers*. Göttingen: Dietrich, S. 333-373.
- Daltrop, S. (1999): Die Rationalität der rationalen Wahl. München: UTZ.

- Damasio, A. R. (2006): Descartes' Irrtum. Berlin: List.
- Dieckheuer, G. (2003): Makroökonomik: Theorie und Politik. 5. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Donges, J./Freytag, A. (2004): Allgemeine Wirtschaftspolitik. 2. Auflage. Stuttgart: UTB.
- Douglas, J. E./Ressler, R. K/Burgess, A. W./Hartman C. R. (1986): Criminal Profiling from Crime Scene Analysis. In: Behavioral Science and the Law, 4, S. 401.
- Duffield, G./Brabosky, P. (2001): The Psychology of Fraud. In: Australian Institut of Criminology, 199, S. 1- 6.
- Dühnfort, A. (2011): A. Begriffliches Verständnis von Tax Fraud. In: Hlavica, C./Klapproth, U./Hülsberg, F. M. (Herausgeber): Tax Fraud & Forensic Accounting: Umgang mit Wirtschaftskriminalität. Wiesbaden: Gabler, S. 108-110.
- Dürer, R. (2010): Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht. Heidelberg et al.: C.F. Müller.
- Ehrlich, I. (2001): Participation in Illegitimate Activities: A Theoretical and Empirical Investigation. In: Journal of Political Economy, 81, S. 521-565.
- Eide, E./Rubin, P. H./Shepherd, J. (2006): Economics of Crime. Hanover: Now Publishers.
- Eidenmüller, H. (2005): Effizienz als Rechtsprinzip. 3. Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Eisenführ, F./Weber, M. (2003): Rationales Entscheiden. 4. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Elffers, H. (2000): But taxpayers do cooperate! In: Vugt, van M./Snyder, M./Tyler, T. R./Biel, A. (Herausgeber): Cooperation in Modern Society. London/New York: Routledge, S. 184-194.
- Elster, J. (1998): Emotions and Economic Theory. In: Journal of Economic Literature, 36, S. 47-74.
- Enste, D. (2003): Ursachen der Schattenwirtschaft in den OECD-Staaten. In: IW-Trends 4/2003.
- Erad, B./Ho C.C. (2001): Searching for ghosts: who are the nonfilers and how much tax do they owe? In: Journal of Public Economics, 81, S. 25-50.

- Esser, H. (1999): Soziologie: Allgemeine Grundlagen. 3. Auflage. Frankfurt am Main/New York: Campus.
- Ester, M./Sander, J. (2000): Knowledge Discovery in Databases: Techniken und Anwendungen. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Fama, E. F. (1998): Market efficiency, long-term returns, and behavioral finance, in: Journal of Financial Economics, 49, S. 283-306.
- Feltes, C./Gehm, M. (2008): Klausurrelevante Hinweise zum Steuerstrafrecht. In: Steuer und Studium, 1, S: 19-30.
- Feyerabend, P. K. (1976): Wider den Methodenzwang. Frankfurt/Main: Suhrkamp.
- Frank, R. (1992): Die Strategie der Emotionen. München: Oldenbourg.
- Freund, G. (2009): Strafrecht. Allgemeiner Teil. 2. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Frey, B. S./Feld, L. P. (2002a): Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis. CESifo Working Paper No. 760.
- Frey, B. S./Feld, L. P. (2002b): The Tax Authority And The Taxpayer- An Exploratory Analysis. Unveröffentlichtes Manuskript. Universität St. Gallen.
- Frey, B. S./Feld, L. P. (2002c): Trust breeds trust: How taxpayers are treated. In: Economics of Governance, 3, S. 87-99.
- Frey, B. S. (1997): Markt und Motivation: Wie ökonomische Anreize die (Arbeits-)Moral verdrängen. München: Vahlen.
- Frey, B. S./Oberholzer-Gee, F. (1997): The Cost of Price Incentives: An Empirical Analysis of Motivation Crowding-Out. In The American Economic Review, 87, S. 746-755.
- Friedman, M. (1953): The Methodology of Positive Economics. In: Friedman, M. (Herausgeber): Essays In Positive Economics. Chicago: University of Chicago Press, S. 3-43.
- Friedman, M. (1977): Die Theorie der Preise. München: Moderne Industrie.
- Frisch, W. (1983): Vorsatz und Risiko – Grundfragen des tatbestandsmäßigen Verhaltens und des Vorsatzes. Zugleich ein Beitrag zur Behandlung außertatbestandlicher Möglichkeitsvorstellungen. Köln/Berlin/Bonn/München: Carl Heymann.
- Fritsch, M./Wein, T. /Ewers, H. J. (2005): Marktversagen und Wirtschaftspolitik, 6. Auflage. München: Vahlen.

- Gaertner, W. (1988): Untergrundwirtschaft, Steuerhinterziehung und Moral. In: Hesse, H. (Herausgeber): Wirtschaftswissenschaft und Ethik. Berlin: Duncker & Humblot, S. 109-131.
- Gallenmüller-Roschmann, J. (2005): Koreferat zu Katja Gelbrich: Emotionen. In: Mummert, U./ Sell, F. L. (Herausgeber): Emotionen, Markt und Moral. LIT: Münster, S. 43 -52.
- Gast-deHaan, B. (2006): Kommentierung § 370. In Klein, F. (Herausgeber): Abgabenordnung – Kommentar. München: Beck.
- Gebauer, M. (2007): Hypothetische Kausalität und Haftungsgrund. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Gerecke, U. (1997): Vom Nutzen einer Gesellschaftstheorie für die Ökonomik. In: Pies, I. (Herausgeber): Mancur Olsons Logik kollektiven Handelns. Tübingen: Mohr Siebeck, S. 215-220.
- Gleim, I. N. (2009a): CIA Review. Part I: Internal Audit's Role in Governance, Risk and Control. Gainesville: Gleim Publications Inc.
- Gleim, I. N. (2009b): CIA Review. Part II: Conducting the Internal Audit Engagement. Gainesville: Gleim Publications Inc.
- Gleim, I. N. (2011): CIA Review. Part III: Business Analysis and Information Technology. Gainesville: Gleim Publications Inc.
- Goerke, L. (2004): Tax evasion, tax progression, and efficiency wages. In: Economies Letters, 82, S. 35-42.
- Goethe, von J. W. (2010): Faust. 2. Auflage. München: C. H. Beck.
- Göke, M./Hartwig, K. H. (1998): Schwarzmärkte. In: Tietzel, M (Herausgeber): Ökonomische Theorie der Rationierung. München: Vahlen, S. 107-139.
- Goldschmidt, N. (2005): Ist Gier gut? In: Mummert, U./Sell, F. L. (Herausgeber): Emotionen, Markt und Moral. Münster: LIT, S. 289-315.
- Gossen, H. H. (1854): Entwicklung des Gesetzes des menschlichen Verkehrs und der daraus fließenden Regeln für menschliches Verhalten. Braunschweig: Vieweg.
- Gottlieb, D. (1984): Prisoners Dilemma and Tax Evasion. In: Mathematical Social Science, 10, S. 81-89.
- Gourgé, K. (2001): Ökonomie und Psychoanalyse. Perspektiven einer Psychoanalytischen Ökonomie. Frankfurt am Main: Campus.

- Green, D. P./Shapiro, I. (1999): Rational Choice. Eine Kritik am Beispiel von Anwendungen in der Politischen Wissenschaft. München: Oldenbourg.
- Grötsch, A. (2004): L. Rechtsfolgen IV.-VI. In: Wannemacher, W. (Herausgeber): Steuerstrafrecht. 5. Auflage. Bonn/Berlin: Stollfuß, S. 396-419.
- Grünig, R./Kühn, R. (2009): Entscheidungsverfahren für komplexe Probleme: Ein heuristischer Ansatz. 3. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Güth, W./Kliemt, H. (1993): Menschliche Kooperation basierend auf Vorleistung und Vertrauen. In: Herder-Dorneich, P./Schenk, K.-E./Schmidtchen, D. (Herausgeber): Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie. Band 12: Neue Politische Ökonomie von Normen und Institutionen. Tübingen: Mohr Siebeck, S. 253-277.
- Güth, W./Ockenfels, P./Wendel, M. (1997): Cooperation based on trust - An Experimental Investigation. In: Journal of Economic Psychology, 18, S. 15-43.
- Güth, W. (1999): Spieltheorie und ökonomische (Bei)Spiele. 2. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Güth, W. et al. (2003): Tax morale and (de-)centralization: An experimental study. Papers on Strategic Interaction No. 05-2003. Jena: Max-Planck-Institut zur Erforschung von Wirtschaftssystemen.
- Güth, W./Kliemt, H./Napel, S. (2003): Wie Du mir, so ich Dir! Ökonomische Theorie und Experiment am Beispiel der Reziprozität. In: Held, M./Kubon-Gilke, G./ Sturm, R. (Herausgeber): Experimentelle Ökonomik. Jahrbuch Normative und institutionelle Grundfragen der Ökonomik. Band 2. Marburg: Metropolis, S. 113-139.
- Güth, W./Kliemt, H./Wangenheim, von G. (2006): Verstehen, Verständigung, Vertrag – Ökonomik als Geistes-, Natur- und Staatswissenschaft. In: Brandes, W./Eger, T./Kraft, M. (Herausgeber): Wirtschaftswissenschaften zwischen Markt, Norm und Moral: Festschrift für Peter Weise. Kassel: kassel university press, S. 35-62.
- Güth, W./Kliemt, H. (2006a): Evolutionäre Spieltheorie in der Ökonomik. In: Güth, W./Kliemt, H./Weise, P./Witt, U. (Herausgeber): Ökonomie und Gesellschaft. Jahrbuch 19: Evolution in Wirtschaft und Gesellschaft. Marburg: Metropolis-Verlag, S. 61-169.
- Güth, W./Kliemt, H. (2006b): Vertrauen und Unternehmen. In: Schwalbach, J./Fandel, G. (Herausgeber): Der ehrbare Kaufmann: Modernes Leitbild für Unternehmer? (ZfB Special Issue). Wiesbaden: Gabler.
- Gygi, B. (2005): Korreferat zu Nils Goldschmidt. In: Mummert, U./Sell, F. L. (Herausgeber): Emotionen, Markt und Moral. Münster: LIT, S. 315-319.

Haas, P./Müller, U. (2009): *Steuerstrafrecht und Steuerstraßverfahren. Strategien und Praxis der Steuerstraßverteidigung*. Wiesbaden: Gabler.

Habermas, J. (1983): *Moralbewußtsein und kommunikatives Handeln*. Frankfurt/Main: Suhrkamp.

Häfele, M./Schmeisky, J. (2009): Dolose Handlungen in der Rechnungslegung. In: *Zeitschrift für Interne Revision*, 5, S. 237-242.

Hagedorn, R. (1991): *Steuerhinterziehung und Finanzpolitik. Ein theoretischer Beitrag unter besonderer Berücksichtigung der Hinterziehung von Zinserträgen*. Frankfurt/Main: Peter Lang.

Harsanyi, J. C. (1976): *Essays and Ethics, Social Behaviour, and Scientific Explanation*. Boston: Dordrecht.

Hartmann, N. (1926): *Ethik*. Berlin: Walter de Gruyter.

Haverland, M. (1994): Europäische Integration im Spannungsverhältnis von Zentralisierung und Dezentralisierung – Die Implementation des Europäischen Fonds für Regionale Entwicklung in Großbritannien und Deutschland. In: *Occasional Papers* Nr. 2.

Hegselmann, R. (1988): Wozu könnte Moral gut sein? Oder Kant, das Gefangenendilemma und die Klugheit. In: *Grazer Philosophische Studien*, 3, S. 1-28.

Hegselmann, R. (1992): Moralität im iterierten Gefangen-Dilemma. In: Hollis, M./Vossenkuhl, W. (Herausgeber): *Moralische Entscheidung und rationale Wahl*. München: Oldenbourg, S. 183-190.

Hegselmann, R./Kliemt, H. (1997): Einleitung: Plädoyer für eine interdisziplinäre Moralwissenschaft. In: Hegselmann, R./Kliemt, H. (Herausgeber): *Moral und Interesse: zur interdisziplinären Erneuerung der Moralwissenschaften*. München: Oldenbourg, S. 7-22.

Hegselmann, R. et al. (1986): Zur Entstehung der Moral aus natürlichen Neigungen – Ein spieltheoretische Spekulation. In: *Analyse & Kritik*, 8, S. 150-177.

Heiduk, G. (2005): *Außenwirtschaft – Theorie und Empirie der interdependenten Weltwirtschaft*, Berlin 2005.

Heizmann, M. et al. (2010): Informationsinfusion zur Umgebungsexploration. In: Puente León, F./ Sommer, K.-D./Heizmann, M. (Herausgeber): *Verteilte Messsysteme*. Karlsruhe: KIT.

Hens, T./Strub, C. (2004): *Grundzüge der analytischen Makroökonomie*. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.

- Herrenbrück, F. (1990): Jesus und die Zöllner. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Hermann, N. (2006): Numerische Mathematik. 2. Auflage. München: Oldenbourg
- Hicks, J. (1979): Causality in Economics. Oxford: Blackwell.
- Hild, D./Hild, E. C. (2008): Im Fadenkreuz der Steuerfahnder. 3. Auflage. München: Haufe.
- Hobbes, T. (1996): Leviathan. Hamburg: Felix Meiner.
- Hodgson, G. M. (1998): The Approach of Institutional Economics. In: Journal of Economic Literature, 36, S. 166-192.
- Höffe, O. (1992): Einführung in die utilitaristische Ethik. Tübingen: UTB.
- Höffe, O. (2007): Lebenskunst und Moral oder Macht Tugend glücklich? München: C. H. Beck.
- Hoffmann, J./Musolff, C. (2000): Fallanalyse und Täterprofil. Wiesbaden: BKA – Bundeskriminalamt Kriminalistisches Institut Band 52.
- Hofmann, S. (2008): Handbuch Anti-Fraud-Management. Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- Holler, M. J./Illing, G. (2009): Einführung in die Spieltheorie. 7. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Homann, K. (1988): Die Rolle ökonomischer Überlegungen in der Grundlegung der Ethik. In: Hesse, H. (Herausgeber): Wirtschaftswissenschaft und Ethik. Berlin: Duncker & Humblot, S. 215-241.
- Homann, K. (1993): Wider die Erosion der Moral durch Moralisieren In: Donhauser, K./Irrgang, B./Klawitter, J. (Herausgeber): Moral und Gesellschaft. Dettelbach: Röhl, S. 47-68.
- Hömberg, R. (1999): Zur Urteilsbildung in der Abschlussprüfung. In: Richter, M. (Herausgeber): Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung II: Wirtschaftsprüfung und ökonomische Theorie – Prüfungsmarkt – Prüfungsmethoden – Urteilsbildung. Berlin: Erich Schmidt Verlag., S. 235-262.
- Hossenfelder, M. (2007): Das Erbe des kategorischen Imperativs. In: Lorenz, A. (Herausgeber): Transzendentalphilosophie heute. Breslauer Kant-Symposion 2004. Würzburg: Königshausen & Neumann, S. 117-130.
- Hume, D. (2008): A Treatise of Human Nature. St. North, Sioux Falls: NuVison Publications.

Hundsdoerfer, J. (1996): Die Steuerhinterziehung und ihre Integration in betriebswirtschaftliche Entscheidungsmodelle. Zugl. Diss. Berlin 1996. Köln: BUS.

ICD-10-GM (2011): Internationale statistische Klassifikation der Krankheiten und verwandter Gesundheitsprobleme, 10. Revision – German Modification. Köln: Deutsches Institut für Medizinische Dokumentation und Information. Kohlhammer.

Irmer, K. (1968): Zur Kriminologie des Steuerstraftäters. In: Irmer, K. (Herausgeber): Grundlagen der Kriminalistik, Bd. 2. Hamburg: Steintor.

Jeffrey, R. C. (2004): Subjective Probability: The Real Thing. Cambridge: Cambridge University Press.

Joecks, W. (1998): Praxis des Steuerstrafrechts. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.

Joerden, J. C. (2009): Logik im Recht: Grundlagen und Anwendungsbeispiele. 2. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.

Julius, K.-P. et al. (2009): Strafprozessordnung. 4. Auflage. Heidelberg et al.: C. F. Müller.

Kahnemann, D./Tversky, A. (1973): On the Psychology of Prediction. In: Psychological Review, 80, S. 237-251.

Kahnemann, D./Tversky, A. (1979): Prospect theory: An analysis of decision under risk. In: Econometrica, 47, S. 263-291.

Kaiser, R. (1980): Steuer und Zoll in der Merowingerzeit. In: Deutsches Historisches Institut Paris (Herausgeber): Francia – Forschungen zur westeuropäischen Geschichte. Band 7. München: Artemis.

Kant, I. (1961): Kritik der praktischen Vernunft. Stuttgart: Reclam.

Kant, I. (2006): Kritik der reinen Vernunft. Teddington: The Echo Library.

Kastrop, C. (1993): Rationale Ökonomik-Überlegungen zu den Kriterien der ökonomischen Theoriendynamik. Berlin: Duncker & Humblot.

Kemper, M. (2006): Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre systematische Bekämpfung. In: Umsatzsteuer Rundschau, 10, S. 569-577.

Keuth, H. (1989): Wissenschaft und Werturteil – Zu Werturteilsdiskussion und Positivismusstreit. Tübingen: Mohr Siebeck.

Keuth, H. (1993): Erkenntnis oder Entscheidung: zur Kritik der kritischen Theorie. Tübingen: Mohr Siebeck.

Kincaid, J. K./Sampias, W. J./Marcella, A. J. (2004): CCSA – Certification in Control Self-Assessment. Florida: IIA Research Foundation.

Kincaid, J. K./Sampias, W. J. (2005): CGAP – Certified Government Auditing Professional. Florida: IIA Research Foundation.

Kirchgässner, G. (2007): Direkte Demokratie, Steuermoral und Steuerhinterziehung: Erfahrung aus der Schweiz. In: Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 8, S. 38-64.

Kirchgässner, G. (2008): Homo Oeconomicus. 3. Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck.

Kirchler, E./Maciejovsky, B. (2002): Steuermoral und Steuerhinterziehung. In: Papers on Strategic Interaction No. 18-2002. Jena: Max-Planck-Institut zur Erforschung von Wirtschaftssystemen.

Kirsch, G. (2004): Neue politische Ökonomie. 5. Auflage. Stuttgart: UTB.

Kirstein, R. (2008): Bayesianische Steuerbehörden und das Tax Payer Puzzle. In: Vollmer, U. (Herausgeber); Ökonomische Analyse politischer Institutionen. Berlin: Duncker & Humblot, S. 121-141.

Kliemt, E./Kliemt, H. (1981): Schutz und Gefährdung von Rechten durch staatliche Kriminalstrafe. In: Analyse & Kritik, 3, S. 171-193.

Kliemt, H./Schauenberg, B. (1982): Zu M. Taylors Analysen des Gefangenendilemmas. In: Analyse & Kritik, 4, S. 71-96.

Kliemt, H. (1984): Nicht-explanative Funktionen eines Homo oeconomicus und Beschränkungen seiner explanativen Rolle. In: Holler, M. J. (Herausgeber): Homo oeconomicus II. München: N. Leudemann, S. 7-50.

Kliemt, H. (1985): Moralische Institutionen – Empiristische Theorien ihrer Evolution. Freiburg, München: Alber.

Kliemt, H. (1990): Moral externalities – external and internal sanctions. In: Kliemt, H. (Herausgeber): Papers on Buchanan and related Subjects. München: Accedo, S. 37-60.

Kliemt, H. (1993): Ökonomische Analyse der Moral. In: Ramb, B. T./Tietzel, M. (Herausgeber): Ökonomische Verhaltenstheorie. München: Vahlen, S. 281-310.

Kliemt, H. (1997): Interessensbasierte Moralbegründung in Ethik und Ökonomik. In: Hegselmann, R./Kliemt, H. (Herausgeber): Moral und Interesse: zur interdisziplinären Erneuerung der Moralwissenschaften. München: Oldenbourg, S. 151-166.

Kliemt, H. (2004): Modelle der Moralwissenschaften. Duisburg: Universität Duisburg-Essen.

- Kloibiger, H. (2003): Der Affe als Richter. → Verkehrte Welt bei Phaedrus I 10? In: Schauer, M./Thome, G. (Herausgeber): *Altera Ratio*. Stuttgart: Franz Steiner, S. 62-67.
- Knecht, T. (2009): Persönlichkeit von Wirtschaftskriminellen. In: *Psychiatrie*, 4, S. 25-29.
- Knight, F. H. (2006): *Risk, Uncertainty, and Profit*. Cosimo: New York.
- Koch, K. R. (2000): *Einführung in die Bayes-Statistik*. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Kocsis, R. N. (2006): *Criminal profiling: principles and practice*. Totowa, New Jersey: Humana Press.
- Köhler, M. (1997): *Strafrecht: Allgemeiner Teil*. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Köhler, W. R. (1979): Logischer Empirismus und normative Entscheidungstheorie. In: *Analyse und Kritik*, 2, S. 192-199.
- Körner, M./Strotmann, H. (2006): *Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Regelverstoß durch Steuerhinterziehung*. Tübingen: IAW-Forschungsbericht Nr. 64
- Koskela, E. (1983): A Note On Progression, Penalty Schemes And Tax Evasion. In: *Journal of Public Economics*, 22, S. 127-133.
- Kreß, U. (1983): *Motive für die Begehung von Steuerhinterziehung – Eine Aktenstudie*. Köln: Eigenverlag.
- Kruschwitz, L. (2004): *Investition und Finanzierung*. 4. Auflage. München: Oldenbourg
- Kuhlmann, W. (1986): Moralität und Sittlichkeit. Ist die Idee einer letztbegründeten normativen Ethik sinnvoll? In: Kuhlmann, W. (Herausgeber): *Moralität und Sittlichkeit. Das Problem Hegels und die Diskursethik*. Frankfurt/Main: Suhrkamp.
- Kuhlmann, W. (1993): Ethik der Kommunikation. Lassen sich ethischen Normen rational begründen? In: Donhauser, K./Irrgang, B./Klawitter, J. (Herausgeber): *Moral und Gesellschaft*. Dettelbach: Röhl, S. 9-30.
- Kuhn, T. S. (1974): Logik der Forschung oder Psychologie der Wissenschaftlichen Arbeit? In: Lakatos, I./Musgrave, A. (Herausgeber): *Kritik und Erkenntnisfortschritt*. Braunschweig: Vieweg, S. 1-24.

- Kunz, H. (1993): Kriminalität. In: Ramb, B. T./Tietzel, M. (Herausgeber): Ökonomische Verhaltenstheorie. München: Vahlen, S. 181-207.
- Kürzinger, K. (2004a): A. Geschütztes Rechtsgut. In: Wannemacher, W. (Herausgeber): Steuerstrafrecht. 5. Auflage. Bonn/Berlin: Stollfuß, S.33-36.
- Kürzinger, K. (2004b): B. Objektiver Tatbestand. In: Wannemacher, W. (Herausgeber): Steuerstrafrecht. 5. Auflage. Bonn/Berlin: Stollfuß, S. 36-104.
- Lahno, B. (2004): Three Aspects of Interpersonal Trust. In: Analyse und Kritik, 26, S. 30-47.
- Lahno, B. (ohne Angabe): Was geschieht eigentlich, wenn etwas geschieht? Kausalität und die evolutionäre Erkenntnistheorie. Duisburg: Universität Duisburg-Essen.
- Laplace, S. P. (1819): Des Grafen Laplace Philosophischer Versuch über die Wahrscheinlichkeit. Heidelberg: Langsdorf.
- Larson, R. K./Kenny, S. Y. (1995): An Empirical Analysis of International Accounting Standards, Equity Markets, and Economic Growth in Developing Countries. In: Journal of International Financial Management & Accounting, 6, S. 130-157.
- Laux, H. (2005): Entscheidungstheorie. 6. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Lehmann, M. (2003): Finanzwirtschaft: Eine marktorientierte Einführung für Ökonomen und Juristen. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Lenk, H. (1977): Der methodologische Individualismus ist (nur) ein heuristisches Postulat. In: Eichner, K. /Habermehl, W. (Herausgeber): Probleme der Erklärung sozialen Verhaltens. Meisenheim: Hain, S. 34-45.
- Leonard, D. P. (2001): Character and motive in evidence law. In: Loyola Law School Law Review, 34, S. 439-536.
- Leschke, M. (1995): Zur ökonomischen Analyse moralischen Handelns. In: Analyse und Kritik, 17, S. 209-230.
- Leschke, M. (1999): Das Problem der Steuerhinterziehung. Eine moralökonomische Analyse. In: Lohmann, K. R. /Priddat, B. P. (Herausgeber): Ökonomie und Moral – Beiträge zur Theorie ökonomischer Rationalität. München: Oldenbourg, S. 157-175.
- Lindner-Braun, C. (2008): Kritik einer ökonomischen Theorie des Suizids. In: Diekmann, A. et al. (Herausgeber): Rational Choice: Theoretische Analysen und empirische Resultate. Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften, S. 245-264.

- Lintner, J. (1965): The Valuation of Risk Assets and the Selection of Risky Investments in Stock Portfolios and Capital Budgets. In: The Review of Economics and Statistics, 47, S. 13-37.
- Loebbecke, J. K./Eining, M. M./Willingham, J. J. (1989): Auditors' Experience with Material Irregularities: Frequency, Nature, and Detectability. In: Auditing: A Journal of Practice & Theory, 9, S. 1-28.
- Lohmann, K. R. (1999): Moralische Überzeugung und wirtschaftliche Wahl. In: Lohmann, K. R./Priddat, B. P. (Herausgeber): Ökonomie und Moral – Beiträge zur Theorie ökonomischer Rationalität. München: Oldenbourg, S. 113-133.
- Lohmeyer, H. (1990): Steuerliche Bilanzdelikte und deren strafrechtliche Verfolgung. In: Die Wirtschaftsprüfung, 11, S. 315-319.
- Lübke, W./Müller, U./Bonnenberger, S. (2008): Steuerfahndung. Wiesbaden: Gabler.
- Luce, R. D./Raiffa, H. (1957): Games and Decisions: Introduction and Critical Survey. New York: Wiley.
- Lüdemann, J. (2006): Die Grenzen des Homo oeconomicus und die Rechtswissenschaft. Preprints of the Max Planck Institute for Research on Collective Goods Bonn 2006/2. Bonn: Max Planck Institute for Research on Collective Goods Bonn.
- Lüderssen, K. (1981): Recht, Strafrecht und Sozialmoral. In: Analyse und Kritik, 2, S. 194-222.
- Luhmann, N. (1989): Vertrauen: Ein Mechanismus der Reduktion sozialer Komplexität. Stuttgart: Enke.
- Luhmann, N. (2009): Soziologische Aufklärung 1. Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme. 8. Auflage. Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften.
- Machiavelli, N. (1990): Der Fürst. Frankfurt am Main: Suhrkamp.
- Madsen, J. B. (1994): Tests of rationality versus an "over optimist" bias, in: Journal of Economic Psychology, 15, S. 587-599.
- Magen, S. (2004): Fairness, Eigennutz und die Rolle des Rechts – Eine Analyse auf Grundlage der Verhaltensökonomik. Preprints of the Max Planck Institute for Research on Collective Goods Bonn 2005/22. Bonn: Max Planck Institute for Research on Collective Goods Bonn.
- Maihofer, W. (1970): Die gesellschaftliche Funktion des Rechts. In: Jahrbuch für Rechtssoziologie, 1, S. 11-36.

- Maital, S. (1982): *Minds, Markets and Money*. New York: Basic Books.
- Manstetten, R. (2002): *Das Menschenbild der Ökonomie. Der Homo oeconomicus und die Anthropologie von Adam Smith*. Freiburg, München: Alber Thesen.
- Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2011): *Wirtschaftsprüfung: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen*. 4. Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Martini, A. (2008): *Intrinsische Motivation und das ökonomische Verhaltensmodell*. Zugl. Diss. Freiburg. Aachen: Shaker.
- Märkt, J. (2003): *Armutsexternalitäten: Verfassungsökonomische Rechtfertigung für eine kollektive Grundsicherung*. In: *Analyse & Kritik*, 25, S. 80-100.
- McAllister, D. J. (1995): *Affect -and cognition-based trusts as foundations for interpersonal cooperation in organisations*. In: *Academy of Management Journal*, 38, S. 24-59.
- McKenzie, R./Tullock, G. (1984): *Homo Oeconomicus*. Frankfurt am Main/New York: Campus.
- Mehlmann, A. (1997): *Wer gewinnt das Spiel? Spieltheorie in Fabeln und Paradoxa*. Braunschweig/Wiesbaden: Vieweg.
- Meier, B.-D. (2009): *Strafrechtliche Sanktionen*. 3. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Mellinghoff, R. (2008): *Gleichheit und Strafrecht. Gefahren eines dogmatischen Ansatzes*. In: Mellinghoff, R./Palm, U. (Herausgeber): *Gleichheit im Verfassungsstaat. Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof*. Heidelberg/München/Landsberg/Frechen/Hamburg: C. F. Müller, S. 147-174.
- Meulemann, H. (2006): *Soziologie von Anfang an*. 2. Auflage. Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften.
- Minoggio, I. (2003): *Die Unsinnigkeit von Strafzumessungstabellen*. In: *HRR-Steuerstrafrecht*, 11, S. 236-239.
- Mises, von L. (1933): *Grundprobleme der Nationalökonomie*. Jena: Gustav Fischer.
- Moch, H. et al. (2008): *Pathologie: Aufgaben und Methoden*. In: Böcker, K. R. et al. (Herausgeber): *Pathologie*. 4. Auflage. München: Urban & Fischer, S. 3-34.
- Mohay, G. et al. (2003): *Computer and intrusion forensics*. Norwood: Artech House.

- Möller, S. H./Strauß, M. (2007): Zur Informationswirkung der Rechnungslegung – Stand und Implikationen der empirischen Forschung. In: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, S. 79-92.
- Mösbauer, H. (2000): Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht (einschließlich Steuer- und Zollfahndung). 2. Auflage. München/Wien: Oldenbourg.
- Mösbauer, H. (2005): Steuerliche Außenprüfung – (Betriebsprüfung) – Steuerfahndung – Steueraufsicht. München: Oldenbourg.
- Mosler, K./Schmid, F. (2006): Wahrscheinlichkeitsrechnung und schließende Statistik. 2. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Mossin, J. (1966): Equilibrium in a Capital Asset Market. In: *Econometrica*, Vol. 34, No. 4: 768-783.
- Mossin, J. (1968): Aspects of Rational Insurance Purchasing. In: *Journal of Political Economy*, 76, S. 553-568.
- Mucksch, H./Behme, W. (2000): Das Data Warehouse-Konzept als Basis einer unternehmensweiten Informationslogistik. In: Mucksch, H./Behme, W. (Herausgeber): *Das Data-Warehouse-Konzept. Architekturen – Datenmodelle– Anwendungen*. 4. Auflage. Wiesbaden: Gabler, S. 3-80.
- Myles, G. D./Naylor, R. A. (1996): A model of tax evasion with group conformity and social customs. In: *European Journal of Political Economy*, 12, S. 49-66.
- Nack, A. (1995): Beweislehre. Beweiswürdigung beim Indizienbeweis. In: *Kriminalistik*, 49, S. 466-470.
- Nash, J. (1951): Non-cooperative games. In: *Annals of Mathematics*, 45, S. 286-295.
- Naujok, J.-P. (2003): Gewissensfreiheit und Steuerpflicht. Über die Bedeutung des Grundrechts der Gewissensfreiheit im Steuerrecht. Berlin: Verlag für Wissenschaft und Kultur.
- Nedopil, N. (2007): Forensische Psychiatrie: Klinik, Begutachtung und Behandlung zwischen Psychiatrie und Recht. 3. Auflage. Stuttgart: Thieme.
- Neisser, H. P. (1965): Das Oligopol als Nichtnullsummenspiel. In: Ott, A. E. (Herausgeber): *Preistheorie*. Köln: Kiepenheuer & Witsch, S. 465-491.
- Newmark, C. (2008): *Passion – Gefühl – Affekt*. Hamburg: Meiner.
- Nida-Rümelin, J. (1995): *Kritik des Konsequentialismus*. 2. Auflage. München: Oldenbourg.

- Nimwegen, S. (2009): Vermeidung und Aufdeckung von Fraud. Lohmar: EUL Verlag.
- Olsen, M. (1991): Umfassende Ökonomie. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Opp, K. D. (1993): Politischer Protest als rationales Handeln. In: Ramb, B. T./Tietzel, M. (Herausgeber): Ökonomische Verhaltenstheorie. München: Vahlen, S. 207-246.
- Pauer-Struder, H. (1996a): Christine M. Korsgaard – Der Ursprung der Normativität. In: Pauer-Struder, H. (Herausgeber): Konstruktionen praktischer Vernunft. Frankfurt/Main: Suhrkamp, S. 35-66.
- Pauer-Struder, H. (1996b): David Gauthier – Selbstinteresse, rationale Übereinkunft und Moral. In: Pauer-Struder, H. (Herausgeber): Konstruktionen praktischer Vernunft. Frankfurt/Main: Suhrkamp, S. 97-128.
- Pauer-Struder, H. (1996c): Amartya Sen – Konsequentialismus, Social-choice-Theorie und Gleichheit der Vermögen. In: Pauer-Struder, H. (Herausgeber): Konstruktionen praktischer Vernunft. Frankfurt/Main: Suhrkamp, S. 183-236.
- Paufler, A. (1983): Die Steuerhinterziehung. Stuttgart: Pöschel.
- Peemöller, V. H./Hofmann, S. (2005): Bilanzskandale: Delikte und Gegenmaßnahmen. Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- Peralta, J. M. (2008): Positive Generalprävention als Achtung der Rechtsordnung. Zugleich eine analytische Unterscheidung möglicher Interpretationen des Begriffs der „positiven Generalprävention“. In: Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik, 10, S. 506-517.
- Perridon, L./Steiner, K./Rathgeber, A. (2009): Finanzwirtschaft der Unternehmung, 15. Auflage. München: Vahlen.
- Peter, F. K./Kramer, R. (2009): Steuerstrafrecht. Grundlagen – Anwendungsgelder–Musterfälle. Wiesbaden: Gabler.
- Peters, U. H. (2000): Lexikon der Psychiatrie, Psychotherapie und medizinische Psychologie. 5. Auflage. München: Urban & Fischer.
- Petry, G./Wied-Nebbeling, S. (1987): Die gesamtwirtschaftliche Bedeutung der Schattenwirtschaft. Frankfurt am Main/New York: Campus.
- Pies, I./Leschke, M. (1998): Gary Beckers ökonomischer Imperialismus. Tübingen: Mohr Siebeck.

- Pies, I. (1999): Theoretische Grundlagen demokratischer Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik – Der Beitrag Poppers. In: Pies, I./Leschke, M. (Herausgeber): Karl Poppers Kritischer Rationalismus. Tübingen: Mohr Siebeck, S. 1-39.
- Popper, K. (1984): Logik der Forschung. 8. Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Popper, K. (1992): Die offene Gesellschaft und ihre Feinde. Band 2: Falsche Propheten. Hegel, Marx und die Folgen. 7. Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Popper, K. (1997): Lesebuch. 2. Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Popper, K. (2003): Das Elend des Historizismus. 7. Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Posner, R. A. (1975): Economic approach to law. In: Texas Law Review, 53, S. 757-782.
- Pratt, J. (1964): Risk aversion in the small and in the large. *Econometrica*, 32, S.122-136.
- Priddat, B. P. (2001): Moral in ökonomischer Umgebung. In: Koslowski, P. (Herausgeber): Wirtschaftsethik – Wo ist die Philosophie? Heidelberg: Physica, S. 23-55.
- Puppe, I. (2008): Kleine Schule des juristischen Denkens. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht.
- PWC (2009): Wirtschaftskriminalität. Eine Analyse der Motivstrukturen. Frankfurt am Main: PWC.
- Pyle, D. J. (1991): The Economics of Taxpayer Compliance. In: *Journal of Economic Surveys*, 5, S.163-198
- Radde, J. (2006): Gestaltung und Prüfung der Prognosepublizität in Börsenzulassungssprospekten. Zugl. Diss. Duisburg. Düsseldorf: IDW Verlag.
- Radnitzky, G./Bernholz, P. (1987): Economic Imperialism: The Economic Approach Outside The Field Of Economics. New York: Paragon House Publishers.
- Raub, W. (1992): Eine Notiz über die Stabilisierung von Vertrauen durch eine Mischung von wiederholten Interaktionen und glaubwürdigen Festlegungen. In: *Analyse & Kritik*, 2, S. 187-194.
- Rawls, J. (1975): Eine Theorie der Gerechtigkeit. Frankfurt/Main: Suhrkamp.
- Rawls, J. (2004): Geschichte der Moralphilosophie. Frankfurt/Main: Suhrkamp.
- Reemtsma, J. P. (2007): Lessing in Hamburg. München: C.H. Beck.

- Rehbinder, M. (2003): Rechtssoziologie. 5. Auflage. München: C.H. Beck.
- Retzmann, T. (2000): Der Homo oeconomicus und die diskursethische Schule der Wirtschaftsethik. In: Burckhart, H./Gronke, H./Brune, J. P. (Herausgeber): Die Idee des Diskurses. Interdisziplinäre Annäherungen. Reihe Philosophisch-pädagogisches Forum Bd. 2. Markt Schwaben: EUSL, S.171-194.
- Richter, W. F. (2005): Geplante Steuerhinterziehung und ihre effiziente Bestrafung. In: RWI: Materialien, Heft 27. Essen: Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung.
- Riesman, D. (1958): Die einsame Masse. Eine Untersuchung der Wandlungen des amerikanischen Charakters. Berlin: Rowohlt.
- Ripperger, T. (2003): Ökonomik des Vertrauens. 2. Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Rolfes, B. (2003): Moderne Investitionsrechnung. 3. Auflage. München: Oldenbourg.
- Rolle, R. (2005): Homo Oeconomicus. Wirtschaftsanthropologie in philosophischer Perspektive. Würzburg: Königshausen und Neumann.
- Rommelfanger, H. J./Eickemeier, S. H. (2002): Entscheidungstheorie: Klassische Konzepte und Fuzzy-Erweiterungen. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Rosen, J. B. (1965): Existence and uniqueness of equilibrium points for concave N-Person Games. In: Econometria, 33, S. 520-534.
- Ross, S. A. (1976): The Arbitrage Theory of Capital Asset Pricing. In: Journal of Economic Theory, 13, S. 341-36
- Ruckriegel, K. (2007): Quo vadis, Homo Oeconomicus? In: Das Wirtschaftsstudium, 2, S.198-201.
- Ruhnke, K./Schwind, J. (2006): Aufdeckung von Fraud im Rahmen des Jahresabschlusses. In: Steuern und Bilanzen, S. 731-738.
- Safferling, C. J. M. (2008): Vorsatz und Schuld. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Salditt, F. (2008): Steuern, Strafen, Stufenleiter? In: Praxis Steuerstrafrecht, 1, S. 15.
- Salehi, D. (1999): Kritik des ethischen Relativismus. Marburg: Tectum.
- Sandmo, A. (2004): The theory of tax evasion: A retrospective view. Discussion Paper 31/04. Norwegian School of Economics and Business Administration.

- Sava, O. (2007): Dualismus der Einkunftsarten. Ansätze zur Steuerreformdiskussion aus betriebswirtschaftlicher Sicht. Zugl. Diss. Duisburg. Wiesbaden: Deutscher Universitätsverlag. Gabler Edition Wissenschaft.
- Sawyer, L. B./Dittenhofer, M. A./Scheiner, J. H. (2003): Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing. 5. Auflage. Altamonte Springs/Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Schäfer, C. (2006): Widernatürliche Unzucht (§§ 175, 175a, 175b, 182 a.F. StGB). Reformdiskussion und Gesetzgebung seit 1945. Berlin: Berliner Wissenschafts-Verlag.
- Schauenberg, B. (1991): Organisationsprobleme bei dauerhafter Kooperation. In: Ordelheide, D./Rudolph, B./Büßelmann, E. (Herausgeber): Betriebswirtschaftslehre und ökonomische Theorie. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, S. 329-356.
- Schenke, R. P. (2007): Die Rechtsfindung im Steuerrecht. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Schmehl, A. (2004): Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Schmidt, J. (2001): Goethes Faust: erster und zweiter Teil : Grundlagen, Werk, Wirkung. 2. Auflage. München: C. H. Beck.
- Schmiel, U. (2005): Steuerhinterziehung als Straftatbestand – eine Analyse in wirtschaftsethischer Perspektive. In: Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik, 2, S. 155-178.
- Schmiel, U. (2009): Benötigt die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre empirische Forschung? In: Scherer, A. G./Kaufmann, I. M./Patzner, M. (Herausgeber): Methoden in der Betriebswirtschaftslehre. Wiesbaden: Gabler, S. 149-166.
- Schmölders, G. (1960): Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft – Probleme der Finanzpsychologie. Hamburg: Rowohlt
- Schmölders, G. (1965): Finanzpolitik. 2. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Schmölders, G. (1978): Verhaltensforschung im Wirtschaftsleben. Stuttgart: Rowohlt.
- Schneider, D. (2011): Betriebswirtschaftslehre als Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen. Wiesbaden: Gabler.
- Schölderle, T. (2002): Das Prinzip der Macht. Berlin: Galda & Wilch.
- Schrage, H. (1987): Theoretische Grundlagen der Schattenwirtschaft. Frankfurt/ Bern/ New York/ Paris: Peter Lang.

- Schulze, P. M. (2007): Beschreibende Statistik. 6. Auflage. München: Oldenbourg.
- Schüßler, R. (1997): Kooperation unter Egoisten: vier Dilemmata. München: Oldenbourg.
- Seckel, C. (1978): Die Steuerhinterziehung. (§ 370 AO 1977). Lübeck: Schmidt Röhmhild.
- Seibold, S. (2002): Steuerliche Betriebswirtschaftslehre in nationaler und transnationaler Sicht. Zugl. Habilitationsschrift Göttingen. Bielefeld: Erich Schmidt Verlag.
- Seiffert, H. (2003): Einführung in die Wissenschaftstheorie 1: Sprachanalyse, Deduktion, Induktion in Natur- und Sozialwissenschaften. 13. Auflage. München: Beck.
- Seipl, J. (2004): L. Rechtsfolgen III. In: Wannemacher, W. (Herausgeber): Steuerstrafrecht. 5. Auflage. Bonn/Berlin: Stollfuß, S. 394-396.
- Sen, A. K. (1977): Rational Fools: A critique of the behavioural foundations of economic theory. In: Philosophy and Public Affairs, 6, S. 317-344.
- Sen, A. K. (1987): Rational Behaviour. In: Eatwell, J./Milgate, M./Newmann, P. (Herausgeber): The New Palgrave. A Dictionary of Economics. Volume 4. London: Macmillan, S. 68-76.
- Sen, A. K. (1999): Rationale Trotteln – Eine Kritik der behavioristischen Grundlagen der Wirtschaftstheorie, in: Gosepath, S. (Herausgeber): Motive, Gründe, Zwecke – Theorien praktischer Vernunft. Frankfurt: Fischer, S. 76-106.
- Sharpe, W. F. (1964): Capital Asset Prices: A Theory of Market Equilibrium under Conditions of Risk. In: The Journal of Finance, 19, S. 425-442.
- Sieg, G. (2005): Spieltheorie. 2. Auflage. München: Oldenbourg.
- Siegel, D./Nelen, H./Nelen, J. M. (2008): Organized crime: culture, markets and policies. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.
- Simon, H. A. (1987): Rationality in Psychology and Economics. In: Hogarth, R. M./Reder, M. W. (Herausgeber): Rational Choice. The Contrast between Economics and Psychology. Chicago: University of Chicago Press, S. 25-40.
- Sinn, H.-W. (1980): Ökonomische Entscheidungen bei Ungewissheit. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Sjoquist, D. (1973): Property Crime and Economic Behavior: Some Empirical Results. In: the American Economic Review, 63, S. 439-442.

Smith, P. (1991): Lessons from the British poll tax disaster. In: National Tax Journal, 44, S. 421-436.

Snow, A./Warren, R. S. (2005): Tax evasion under random audits with uncertain detection. In: Economies Letters, 88, S. 97-100.

Stahlknecht, P./Hasenkamp, U. (2002): Einführung in die Wirtschaftsinformatik. 10. Auflage. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.

Stahlschmidt, M. (2003): Steuerstrafrecht. Eine systematische Darstellung mit anschaulichen Beispielen und Abbildungen. Bielefeld: Erich Schmidt Verlag.

Stemmer, P. (2002): Der Begriff der moralischen Pflicht. In: Leist, A. (Herausgeber): Moral als Vertrag? Beiträge zum moralischen Kontraktualismus. Berlin: Walter de Gruyter, S. 37-70.

Stigler, G. J. (1970): The Optimum Enforcement of Laws. In: Journal of Political Economy, 78, S. 526-536.

Suchanek, A. (1999): Kritischer Rationalismus und die Methode der Sozialwissenschaft. In: Pies, I./Leschke, M. (Herausgeber): Karl Poppers Kritischer Rationalismus. Tübingen: Mohr Siebeck, S. 85-104.

Sutherland, E. H./Cressey, D. R./Luckenbill, D. F. (1992): Principles of Criminology. 11. Ausgabe. Chicago: Lippincott.

Taylor, M. (1987): The Possibility of Cooperation. Cambridge: University Press.

Terlinde, C. (2005): Aufdeckung von Bilanzmanipulationen in der deutschen Prüfungspraxis. Ergebnisse einer empirischen Studie. Wiesbaden: DUV

Tiedemann, P. (1991): Das Recht der Steuerverweigerung aus Gewissensgründen. Hildesheim, Zürich, New York: OLMS.

Tietzel, M. (1980): Bestiarium Oeconomicus (Oeconomicum) - Der Homo oeconomicus und seine Verwandten. In: Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaften – Gesamthochschule Duisburg Nr. 20.

Tietzel, M. (1981): Die Rationalitätsannahme in den Wirtschaftswissenschaften oder Der Homo oeconomicus und seine Verwandten. Jahrbuch für Sozialwissenschaft, Bd. 32, Heft 2, S. 115-139.

Tietzel, M. (1985): Wirtschaftstheorie und Unwissen. Tübingen: Mohr Siebeck.

Tietzel, M. (1988): Zur Theorie der Präferenzen. In: Boettcher, E./Herder-Dorneich, P./Schenk, K.-E. (Herausgeber): Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie. 7. Band, Tübingen: Mohr Siebeck, S. 38-71.

Tietzel, M. (1989): Prognoselogik, oder: warum Prognostiker irren dürfen. In: Diskussionsbeitrag Nr. 118 des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Universität Duisburg – Gesamthochschule Duisburg.

Torgler, B. (2007): Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis. Cheltenham/Massachusetts: Edward Elgar.

Treibel, A. (1995): Einführung in soziologische Theorien der Gegenwart. Opladen: Leske & Budrich.

Tröndle, H./Fischer, T. (2004a): Kommentierung § 11 Strafgesetzbuch. In: Tröndle, H./Fischer, T. (Herausgeber): Strafgesetzbuch und Nebengesetze. 52. Auflage. München: Beck, S. 57-69.

Tröndle, H./Fischer, T. (2004b): Vor § 13 Strafgesetzbuch. In: Tröndle, H./Fischer, T. (Herausgeber): Strafgesetzbuch und Nebengesetze. 52. Auflage. München: Beck, S. 87-98.

Tröndle, H./Fischer, T. (2004c): Kommentierung § 15 Strafgesetzbuch. In: Tröndle, H./Fischer, T. (Herausgeber): Strafgesetzbuch und Nebengesetze. 52. Auflage. München: Beck, S. 104-114.

Tröndle, H./Fischer, T. (2004d): Kommentierung § 17 Strafgesetzbuch. In: Tröndle, H./Fischer, T. (Herausgeber): Strafgesetzbuch und Nebengesetze. 52. Auflage. München: Beck, S. 57-69.

Tröndle, H./Fischer, T. (2004e): Kommentierung § 40 Strafgesetzbuch. In: Tröndle, H./Fischer, T. (Herausgeber): Strafgesetzbuch und Nebengesetze. 52. Auflage. München: Beck, S. 302-311.

Ulrich, P. (1993): Transformation der ökonomischen Vernunft. Fortschrittsperspektiven der modernen Industriegesellschaft. 3. Auflage. Bern/Stuttgart/Wien: Haupt.

Vallabhaneni, S. R. (2005): CIA – Volume 3 Business Analysis and Information Technology. 3. Auflage. New Jersey: Wiley.

Vanberg, V. (1982): Verbrechen, Strafe und Abschreckung. Tübingen: Mohr Siebeck.

Wagner, K. J. (2011): § 235 AO – Verzinsung von hinterzogenen Steuern. In: Kühn, R./Wedelstädt, von A. (Herausgeber): Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung. Kommentar. 20. Auflage. Schäffer-Poeschel, S. 720-723.

Webel, K. (2008): *Steuerfahndung – Steuerstraftverteidigung*. Herne: NWB Brennpunkt.

Weber, A. (2005): *Goethes „Faust“ Noch und wieder?* Würzburg: Königshausen und Neumann.

Weber, M. (1904): Die ‚Objektivität‘ sozialwissenschaftlicher Forschung und sozialpolitischer Erkenntnis. In: Weber, M./Sombart, W. (Herausgeber): *Archiv für Sozialwissenschaften und Sozialpolitik*, 19, S. 146 -214.

Weber, M. (1972): *Wirtschaft und Gesellschaft: Grundriss der Verstehenden Soziologie*. Tübingen: Mohr Siebeck.

Weck, H. (1983): *Schattenwirtschaft: Eine Möglichkeit zur Einschränkung der öffentlichen Verwaltung? Eine ökonomische Analyse* Bern/Frankfurt: Finanzwissenschaftliche Schriften 22.

Weise, P. (1997): *Ökonomik und Ethik*. In: Aufderheide, D./Dabrowski, M. (Herausgeber): *Wirtschaftsethik und Moralökonomik – Normen, soziale Ordnung und der Beitrag der Ökonomik*. Berlin: Duncker & Humblot, S. 59-71.

Weise, P. (2006): *Gesellschaftliche Evolution und Selbstorganisation*. In: Güth, W./Kliemt, H./Weise, P. /Witt, U. (Herausgeber): *Ökonomie und Gesellschaft. Jahrbuch 19: Evolution in Wirtschaft und Gesellschaft*. Marburg: Metropolis-Verlag, S. 171-283.

Wernsmann, R. (2005): *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck.

Wessels, J./Beulke, W. (2009): *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Die Straftat und ihr Aufbau*. 39. Auflage. Heidelberg/München/Landsberg/Frechen/Hamburg: C. F. Müller.

Wicher, B. (2007): *Die Rolle der Internen Revision bei Prävention und Aufdeckung von dolosen Handlungen*. In: *Zeitschrift für Interne Revision*, 2, S. 58-62.

Wiese, H. (2002): *Entscheidungs- und Spieltheorie*. Berlin/Heidelberg/New York: Springer.

Wiese, J. (2004a): C. Subjektiver Tatbestand – Vorsatz. In: Wannemacher, W. (Herausgeber): *Steuerstrafrecht*. 5. Auflage. Bonn/Berlin: Stollfuß, S. 105-115.

Wiese, J. (2004b): D. Rechtswidrigkeit. In : Wannemacher, W. (Herausgeber): *Steuerstrafrecht*. 5. Auflage. Bonn/Berlin: Stollfuß, S. 115-118.

Wildmann, L. (2007): *Makroökonomie, Geld und Währung*. München: Oldenbourg.

Willaschek, M. (2005): Recht ohne Ethik? In: Gerhart, V. (Herausgeber): Kant im Streit der Fakultäten. Berlin: Walter de Gruyter, S. 188-204.

Winetrobe, B. K. (1992): A Tax by Any Other Name: The Poll Tax and the Community Charge. In: Parliamentary Affairs, 46, S. 420-427.

Winkelhake, O. (1997): Deutsche Gewerkschaften und die Logik des kollektiven Handelns. In: Pies, I. (Herausgeber): Mancur Olsons Logik kollektiven Handelns. Tübingen: Mohr Siebeck, S. 195-214.

Witt, U. (2006): Evolutionsökonomik – ein Überblick. In: Güth, W./Kliemt, H./Weise, P. /Witt, U. (Herausgeber): Ökonomie und Gesellschaft. Jahrbuch 19: Evolution in Wirtschaft und Gesellschaft. Marburg: Metropolis-Verlag, S. 17-59.

Wysocki, von K. (2003): Wirtschaftliches Prüfungswesen. Band III. Prüfungsgrundsätze und Prüfungsverfahren nach den nationalen und internationalen Prüfungsstandards. München: Oldenbourg.

Yaniv, G (1988): Crime and Punishment: A Note in Instrumental Violence. In: The Journal of Behavioural Economics, 17, S. 143-148.

Yaniv, G. (1990): Tax Evasion under Differential Taxation: The Economics of Income Source Misreporting. Journal of Public Economics, 43, S. 327-337.

Yaniv, G. (1994): Tax Evasion and the Income Tax Rate: A Theoretical Reexamination. In: Public Finance, 49, S. 107-112.

Yitzhaki, S. (1974): Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. In: Journal of Public Economics, 3, S. 201-202.

Zacher, H. F. (1967): Verwaltung durch Subventionen. In: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (Herausgeber): Das Staatsoberhaupt in der parlamentarischen Demokratie – Verwaltung durch Subventionen. Berlin: Walter de Gruyter, S. 308-400.

Zentes, J./Swoboda, B./Morschett, D. (2005): Kooperationen, Allianzen und Netzwerke. 2. Auflage. Wiesbaden: Gabler.

Zintl, R. (1989): Der Homo oeconomicus in jeder Situation oder Jedermann in Ausnahmesituation? In: Analyse & Kritik, 11, S. 52-69.

Zippelius, R. (2003): Einführung in das Recht. 5. Auflage. Heidelberg: C. F. Müller.

Zippelius, R. (2007): Rechtsphilosophie. 5. Auflage. München: C. H. Beck.

Literaturverzeichnis

Zundel, S. (1995): Der methodische Status der Rationalitätsannahme in der Ökonomie.
Berlin: Duncker & Humblot.

Loseblattsammlungen

Banniza, U. (2010a): Vorbemerkung zu §§ 169-171 AO, Stand: August 2010 (209. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Banniza, U. (2010b): Kommentierung § 169 AO, Stand: August 2010 (209. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Banniza, U. (2011a): Kommentierung § 170 AO, Stand: Juni 2011 (213. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Banniza, U. (2011b): Kommentierung § 171 AO, Stand: Juni 2011 (213. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Boeker, H. (2010): Kommentierung § 71 AO, Stand: Juni 2010 (208. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Dietz, G. (2003): Einführung, Stand: August 2003 (73. Lfg.) In: Leise, H/ Dietz, G./ Cratz, E./Kemper, M. (Herausgeber): Steuerverfehlungen, Stand: September 2005 (79. Lfg.) 2005. München: Luchterhand.

Dumke, W./Webel, K. (2011): Kommentierung § 369 AO, Stand: Februar 2011 (145. Lfg.) In: Schwarz, B. (Herausgeber): Kommentar zur AO, Stand: August 2011 (145. Lfg.) 2005. Freiburg: Haufe.

Dumke, W. (2011): Kommentierung § 370 AO, Stand: August 2011 (145. Lfg.) In: Schwarz, B. (Herausgeber): Kommentar zur AO, Stand: August 2011 (145. Lfg.) 2005. Freiburg: Haufe.

Dumke, W. (2010): Kommentierung § 376 AO, Stand: Februar 2011 (137. Lfg.) In: Schwarz, B. (Herausgeber): Kommentar zur AO, Stand: August 2011 (145. Lfg.) 2005. Freiburg: Haufe.

Frotscher, G. (2009): Kommentierung § 169 AO, Stand: Juni 2009 (134. Lfg.) In: Schwarz, B. (Herausgeber): Kommentar zur AO, Stand: August 2011 (145. Lfg.) 2005. Freiburg: Haufe.

Frotscher, G. (2010): Kommentierung § 169 AO, Stand: November 2010 (141. Lfg.) In: Schwarz, B. (Herausgeber): Kommentar zur AO, Stand: August 2011 (145. Lfg.) 2005. Freiburg: Haufe.

Groll, v. R. (2002): Vor §§ 172-177 AO, Stand: August 2002 (174. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Groll, v. R. (2007): Kommentierung § 173, Stand: September 2007 (195. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Hellmann, U. (2011): Kommentierung § 370 AO, Stand: Oktober 2011 (214. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Heuermann, B. (2009a): Kommentierung § 235 AO, Stand: November 2009 (205. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Heuermann, B. (2009b): Kommentierung § 239 AO, Stand: November 2009 (205. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Heuermann, B. (2006): Kommentierung § 164 AO, Stand: Juni 2006 (190. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Rolletschke, S. (2005): Kommentierung § 370 AO, Stand: September 2005 (79. Lfg.) In: Leise, H./Dietz, G./Cratz, E./Kemper, M. (Herausgeber): Steuerverfehlungen, Stand: September 2005 (79. Lfg.) 2005. München: Luchterhand.

Rüping, H. (2012): Kommentierung § 371 AO, Stand: März 2012 (216. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Rüping, H. (2011): Kommentierung § 369 AO, Stand: März 2011 (212. Lfg.) In: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Herausgeber): Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Stand: März 2012 (216. Lfg.) 1951. Köln: O. Schmidt.

Schwarz, B. (2002a): Kommentierung § 235 AO, Stand: März 2002 (98. Lfg.) In: Schwarz, B.(Herausgeber): Kommentar zur AO, Stand: August 2011 (145. Lfg.) 2005. Freiburg: Haufe.

Schwarz, B. (2002b): Kommentierung § 239 AO, Stand: März 2002 (98. Lfg.) In: Schwarz, B.(Herausgeber): Kommentar zur AO, Stand: August 2011 (145. Lfg.) 2005. Freiburg: Haufe.

Entscheidungsregister

BFH (2008): AO § 169 Abs. 1 Satz 1, § 235 Abs. 1 Satz , § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3, § 371 Abs. 1 und Abs. 3, § 385 Abs. 1, § 386 Abs. 2, § 397 Abs. 1, § 399 Abs. 1; StPO § 152 Abs. 2, § 160 Abs. 1, § 170 Abs. 2. Urteil vom 29.04.2008 – VIII R 5/06. In: BStBl II 2008, S. 844-850.

BFH (1998): FGO § 76 Abs. 1, § 96 Abs. 1, § 118 Abs. 2; AO 1977 § 90 Abs. 2, § 235 Abs. 1, § 370; UStDV 1980 § 51. Urteil vom 19.03.1998 – V R 54/97. In: BStBl II 1998, S. 466-468.

BFH (1996): UStG 1973/1980 § 3 Abs. 2. Urteil vom 31.07.1996 – XI R 74/95. In: BStBl II 1997, S. 157-160.

BFH (1986): FGO § 69 Abs. 2 und 3; AO § 144 Abs. 1 Satz 1, § 392; AO 1977 § 370; StGB §§ 15,1 7. Urteil vom 18.07.1986. – I B49/86. In: BStBl II 1988, S. 213-215.

BGHSt (2011): StPO § 267 Abs. 3 Satz 3; AO § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1. 1. Strafsenat. Urteil vom 05.05.2011 – 1 StR 116/11. In: NJW, 33, S. 2450-2451.

BGHSt (2009): StGB § 266 a; AO § 370 Abs. 1 und 3. 1. Strafsenat. Urteil vom 02.12.2008 – 1 StR 416/08. In: Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen. 53. Band. Köln: Carl Heymanns, S. 71-88.

BGHSt (2004): StGB § 263 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 Alt. 1. 1. Strafsenat. Urteil vom 07.10.2003 – 1. StR 274/03. In: Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen. 48. Band. Köln: Carl Heymanns, S. 360-365.

BGHSt (2001): StGB §§ 2, 78a; AO § 370; VStG. 5. Strafsenat. Beschluss vom 07.11.2001 – 5 StR 395/01. In: BStBl II 2002, S. 259-263.

BGHSt (1996): StGB § 28 Abs. 1; AO 1977 § 370 Abs. 1 Nr. 2. 5. Strafsenat. Urteil vom 25.01.1994 – 5 StR 491/94. In: Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen. 41. Band. Köln: Carl Heymanns, S. 1-7.

BGHSt (1995): AO 1977 § 370 Abs. 1 Nr. 1; StGB § 263. 5. Strafsenat. Beschluss vom 23.03.1994 – 5 StR 91/94. In: Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen. 40. Band. Köln: Carl Heymanns, S. 109-113.

BGHSt (1990): AO 1977 § 370; StGB § 263. 3. Strafsenat. Urteil vom 01.02.1989 – 3 StR 179/88. In: Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen. 36. Band. Köln: Carl Heymanns, S. 100-105.

BGHSt (1970): StGB §§ 59, 211. 2. Strafsenat. Urteil vom 26.07.1967 – 2 StR 368/67. In: Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen. 21. Band. Köln: Carl Heymanns, S. 283-285.

BGHSt (1955): StGB § 59; StPO § 268. 3. Strafsenat. Urteil vom 22.04.1955 u.a. – 5 StR 35/55. In: Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen. 26. Band. Köln: Carl Heymanns, S. 363-371.

BVerfG (2003): Verweigerung der Steuerzahlung aus Gewissensgründen (Leitsatz); 3. Kammer des 2. Senats. Urteil vom 020.6.2003 – 2 BvR 1775/02. In: NVwZ, 12, S. 1506.

Sonstige Quellen

Bundesrechnungshof (2004): Maßnahmen zur Bekämpfung der insbesondere durch organisierte Kriminalität verursachten Umsatzsteuerverkürzung (sogenannte Umsatzsteuerkarusselle). Bericht an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages nach § 99 Absatz 2 BHO. GZ VIII 2- 208004 (USt-Betrug), Bonn den 26.10.2004. URL: <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/bericht-umsatzsteuerbetrug.pdf> (Abfragedatum: 25.11.2011).

BMF (2005): Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung. In: Monatsbericht des BMF März 2005, S. 49-57. URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_17844/DE/BMF_Startseite/Publikationen/Monatsbericht_des_BMF/2005/03/Steuermoral_20_E2_80_93_20Das_20Spannungsfeld_20von_20Freiwilligkeit_20der_20Steuerzahlung_20und_20Steuerhinterziehung.pdf;templateId=raw,property=publicationFile.pdf (Abfragedatum: 03.02.2011).

BMF (2010): Ergebnisse der Steuerfahndung im Jahr 2009. In: Monatsbericht des BMF Oktober 2010, S. 41-45. URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_86496/DE/BMF_Startseite/Publikationen/Monatsbericht_des_BMF/2009/10/inhalt/Monatsbericht-Oktober-2009;templateId=raw,property=publicationFile.pdf (Abfragedatum: 03.02.2011).

BMF (2011a): Zollbilanz 2010. In: Monatsbericht des BMF März 2011, S. 61-67. URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_124886/DE/BMF_Startseite/Publikationen/Monatsbericht_des_BMF/2011/03/inhalt/Monatsbericht-Maerz-2011;templateId=raw,property=publicationFile.pdf (Abfragedatum: 03.02.2011).

BMF (2011b): Ergebnisse der Betriebsprüfungen im Jahr 2010. In: Monatsbericht des BMF September 2011, S. 60-64. URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_124886/DE/BMF_Startseite/Publikationen/Monatsbericht_des_BMF/2011/03/inhalt/Monatsbericht-Maerz-2011;templateId=raw,property=publicationFile.pdf (Abfragedatum: 03.02.2011).

Garoupa, N. (1998): Crime and Punishment: Further Results. Unveröffentlichtes Manuskript. URL: <http://www.recercat.net/bitstream/2072/490/1/344.pdf> (Abfragedatum: 31.08.2010)

IFO (2004): Stellungnahme anlässlich der öffentlichen Anhörung zu Fragen der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung. Öffentliche Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10. November 2004. URL: http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/ifoContent/B/IFO_INSTITUT/WIR_UEBER_UN_S_ABOUT_IFO/BEREICHE/OEFFENTLICHER_SEKTOR_OES_/PM-101104-UMSATZSTUEBERBETRUG.PDF (Abrufdatum: 22.12.2011).

Sonstige Quellen

Mises, von L. (1940): Nationalökonomie – Theorie des Handelns und Wirtschaftens. Genf: Union Genf. ULR: http://docs.mises.de/Mises/Mises_Nationaloekonomie.pdf (Abrufdatum: 13.03.10)

Pressemitteilung des BGH (2012): Strafzumessung bei Steuerhinterziehung in Millionenhöhe. Pressemitteilung Nr. 20/2012. URL: <http://juris.bundesgerichtshof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bgh&Art=pm&Datum=2012&Sort=3&nr=59128&pos=13&anz=33> (Abrufdatum: 10.03.2012).

Schmidtchen, D. (2000): Homo oeconomicus und das Recht. CSLE Diskussionsbeitrag 2000-03. URL: http://www.uni-saarland.de/fak1/fr12/csle/publications/2000-03_homo.PDF (Abrufdatum: 10.03.2012).

Schweizer, M. D. (2005): Kognitive Täuschungen vor Gericht – Eine empirische Studie. URL: http://opac.nebis.ch/F/8PKDIJC8X5VCUU17P72BS51C5BFDXFK1ATK8TKADPQMPEL9XN9-21386?func=find-b&find_code=SYS&request=005075899&local_base=NEBIS&CON_LNG=GER&pds_handle=GUEST (Abrufdatum: 03.02.2011).

Erklärung an Eides statt

Hiermit versichere ich, dass ich die vorliegende Dissertation selbständig und unerlaubte Hilfe angefertigt und andere als die in der Dissertation angegebenen Hilfsmittel nicht benutzt habe. Alle Stelle, die wörtlich oder sinngemäß anderen Schriften entnommen sind, habe ich als solche kenntlich gemacht.